

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.777/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163296-68  
Impugnação: 40.010126775-74  
Impugnante: CEMA Central Mineira Atacadista Ltda.  
IE: 186028820.01-39  
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

### ***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTAS FISCAIS FALSAS/INIDÔNEAS.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas falsas e inidôneas, conforme atos declaratórios regularmente editados e publicados no Diário Oficial do Estado. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso V do RICMS/02. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### ***RELATÓRIO***

#### **Da autuação**

Versa a presente autuação acerca da imputação de recolhimento a menor de ICMS relativamente aos períodos de apuração fevereiro de 2005 e julho de 2005, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas falsas e inidôneas.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso X do art. 55 da mesma lei.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 223/277, argumentando, em síntese, o que segue.

Em princípio, alega que as operações em questão efetivamente ocorreram, o pagamento a elas relativo foi efetuado e as mercadorias entraram em seu estabelecimento, não sendo de sua responsabilidade a idoneidade dos documentos fiscais emitidos pelos respectivos fornecedores, haja vista que não lhe caberia periciar notas fiscais ou conferir a AIDF de terceiros.

Assevera que restou violado o princípio da ampla defesa uma vez que, a seu ver, o Auto de Infração não possui todos os elementos essenciais para a formalização da exigência do crédito tributário, resultando daí a ilegalidade do procedimento adotado pela Fiscalização, eis que não teria sido apresentado o inteiro teor dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processos/procedimentos administrativos relativos aos atos declaratórios mencionados nos autos. Neste sentido, aduz que teve ciência apenas de cópia de trechos de Diários Oficiais em que foram publicados alguns dos referidos atos declaratórios.

Ante tal situação, alega o descumprimento, por parte da fiscalização, do disposto no art. 89 do RPTA/MG e requer a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), em face da falta de apresentação de provas contundentes pelo Fisco.

Quanto ao mérito, sustenta que o lançamento efetuado no âmbito do Auto de Infração em questão afigura-se irregular em virtude do fato de que já estaria caracterizado o instituto da decadência. Nesta perspectiva, ressalta que o crédito tributário em apreço refere-se a fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro e março de 2004, ao passo que a ciência do Auto de Infração se deu em janeiro de 2010, ou seja, em período que entende já alcançado pela decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN.

Em seguida, passa a tecer considerações acerca da aplicabilidade, *in casu*, de tal dispositivo legal, e não do preceito contido no art. 173, inciso I do citado diploma legal, o qual prevê, como termo inicial da contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar sua tese junta excertos doutrinários e jurisprudenciais, além de abordar a evolução do tratamento deste tema no âmbito do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Ainda no que atine à presente questão, argumenta que a recomposição da conta gráfica levada a efeito pela fiscalização não tem o condão de elidir a decadência, vale dizer, ainda que o débito resultante dos estornos efetuados haja sido constatado no exercício de 2005, os mesmos dizem respeito a fatos geradores ocorridos em 2004, logo, não mais passíveis de exigência pelo Fisco.

Neste sentido, com supedâneo no art. 116 do CTN, pondera que o prazo decadencial há de ser contado a partir do momento em que ocorreram as operações mercantis discriminadas nas notas fiscais declaradas falsas e inidôneas, e não a partir do momento em que o referido estorno gerou saldos devedores em sua conta gráfica.

Quanto à alegação fiscal de aproveitamento indevido de créditos, reitera a legitimidade de tal creditamento porquanto as mercadorias foram acobertadas pelas notas fiscais tidas até então como idôneas. Assinala ainda que não dispõe de meios para saber se determinada nota fiscal será ou não declarada inidônea após a sua emissão, mas, mesmo sabendo que não lhe incumbe fiscalizar seus fornecedores, promoveu consulta ao SINTEGRA, à época em que ocorreram as operações, para verificar a situação cadastral dos contribuintes com os quais transacionava, não havendo, então, qualquer registro de inabilitação. Assim sendo, entende que, tendo sido diligente no que concerne à obrigação legal de exigir dos seus fornecedores o documento comprobatório da inscrição na competente repartição fazendária, não pode ser apenada.

Insiste que ninguém pode ser sancionado senão pelo delito que haja voluntariamente praticado ou concorrido para sua ocorrência, mormente em se tratando de situações em que sequer a Fazenda Pública dispõe de condições de informar, antecipadamente, se uma empresa será declarada inidônea em momento posterior.

Isto posto, passa a questionar a retroatividade dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade, visto que foram publicados em data posterior à realização das operações de compra e venda. Argumenta que referida retroatividade não encontra respaldo jurídico, posto que se está a tratar de espécie de ato administrativo. Cita doutrina e jurisprudência, além do próprio Código Tributário Nacional, para sustentar o descabimento da mencionada retroatividade dos atos declaratórios.

Além disso, aduz que o Fisco somente poderia determinar o estorno dos créditos caso lhe fosse possível comprovar, com a necessária certeza, que as operações mercantis em questão não ocorreram. Todavia, assevera que não foram efetuadas quaisquer diligências probatórias neste sentido.

Discorre acerca da não-cumulatividade insculpida no texto constitucional, da qual resultaria seu direito ao aproveitamento dos créditos glosados, não obstante a existência de eventuais vícios nos documentos fiscais emitidos por seus fornecedores.

Manifesta entendimento no sentido de que, se a Fiscalização considerou que não houve entradas de mercadorias referentes às notas fiscais cujos créditos foram glosados, não poderia exigir o ICMS referente à saída dessas mercadorias, ou seja, em se considerando inexistente a entrada de produtos, haveria de se entender, também, inexistentes as respectivas saídas dos mesmos.

Discute também as multas aplicadas, afirmando que estas violam os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, além de considerá-las desproporcionais e ofensivas ao princípio da razoabilidade. Assim, na eventualidade de não prevalecer a improcedência do AI, roga que seja suprimida a multa, ou reduzida ao seu patamar mínimo, o que se justificaria com base na equidade, a que se refere o art. 108, inciso IV do CTN, nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como no disposto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Questiona a aplicação da taxa SELIC afirmando que, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional, os juros de mora somente podem incidir à taxa de 1% (um por cento) ao mês, salvo disposição legal em sentido diverso. Considerando que não existe lei estadual disciplinando a matéria, entende que resulta impossibilitada, portanto, a utilização da citada taxa SELIC, por falta de suporte jurídico.

Menciona, em reforço à sua tese, doutrina e jurisprudência acerca do princípio da legalidade e pede pela procedência da Impugnação.

*Ad argumentandum*, na hipótese de prevalecer a exigência quanto ao principal e à multa, pleiteia que sejam excluídos do crédito tributário os valores cobrados a título de juros de mora com base na Taxa SELIC, aplicando-se, tão somente, os juros previstos no CTN (um por cento ao mês).

Ao final, protesta pela produção de prova documental, testemunhal e pericial.

### **Da Manifestação Fiscal**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, por seu turno, comparece aos autos e, nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 318/350, contesta as alegações da defesa argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, refuta a arguição de cerceamento de defesa e afirma que todos os elementos necessários e suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração encontram-se presentes no feito fiscal, inclusive as cópias dos inteiros teores dos atos declaratórios em questão, telas de consulta ao SICAF, bem como fotocópias das publicações de todos os mencionados atos no Diário Oficial do Estado.

Quanto ao mérito, contradiz a afirmação da Impugnante de que estaria caracteriza a decadência do crédito tributário. Para tanto, tece considerações acerca da distinção entre o crédito tributário e o crédito meramente escritural e ao final manifesta entendimento no sentido de que somente o primeiro destes créditos estaria sujeito ao instituto da decadência. Para corroborar sua posição, junta cópia da Consulta Interna nº 243/08, respondida pela Superintendência de Tributação.

Em seguida, passa expor as razões que ensejaram cada um dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade utilizados no trabalho fiscal.

Aduz que as notas fiscais objeto do estorno se encontram apensadas aos autos (fls. 42/81) e que em todas elas consta que a responsabilidade pelo pagamento do frete é atribuída à Impugnante, sendo que a mesma não apresentou qualquer comprovante de tais pagamentos. Ressalta que este fato assume peculiar importância em face da inexistência de capacidade física para armazenagem das mercadorias supostamente provenientes de cada um dos estabelecimentos cujos documentos fiscais foram objeto da declaração de falsidade/inidoneidade.

Além disso, pondera que a Impugnante também não comprovou o pagamento das mercadorias constantes dos documentos fiscais que ensejaram o estorno de créditos e, mais que isso, sequer logrou êxito em comprovar o recebimento de tais mercadorias. Destarte, assevera que, instada a apresentar extratos bancários, cópias de cheque ou qualquer outro documento apto a demonstrar os pagamentos supostamente efetuados aos seus fornecedores, a Impugnante nada informou.

Ainda no que pertine a este ponto, ressalta que em todos os documentos fiscais objeto do estorno de créditos consta carimbo de controle interno da Impugnante onde está aposta a informação de que o pagamento teria sido efetuado com cheque de terceiros, emitidos contra o Banco Safra.

À vista das circunstâncias que envolvem o caso em tela (inexistência de prova inequívoca da realização e liquidação das operações supostamente realizadas, falta de apresentação dos registros contábeis a elas pertinentes, falta de apresentação dos comprovantes de pagamento do frete, inexistência de informação relativa à placa dos veículos transportadores), argumenta no sentido de tratar-se de negócio jurídico simulado.

Prossegue afirmando que, ante a postura da Impugnante frente a tais questões, a qual qualifica como evasiva e lacônica, descabe cogitar da produção de prova pericial, documental ou testemunhal, como pleiteado na peça defensiva, uma vez

que foi assegurado à Contribuinte o contraditório e a ampla defesa ao longo do período em que foi executado o trabalho fiscal.

Discorre detalhadamente acerca dos conceitos de falsidade ideológica, dolo e simulação, trazendo à colação lições doutrinárias e excertos da legislação disciplinadora do tema, após o que passa a tecer considerações quanto ao princípio da não cumulatividade e seu tratamento no âmbito da Constituição da República, da Lei Complementar nº. 87/96 e da legislação tributária mineira, além de citar jurisprudência pertinente à matéria.

Com referência à eficácia retroativa dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade, lembra que os mesmos apenas atestam uma situação pré-existente, eis que os vícios substanciais apontados nos documentos fiscais antecedem as respectivas publicações. Reitera a regularidade do procedimento, inclusive no que atine à publicação oficial dos referidos atos declaratórios.

Quanto às alegações de confisco, de infringência ao princípio da proporcionalidade/razoabilidade e de ilegalidade da cobrança de juros com a utilização da taxa SELIC, frisa que o feito fiscal foi embasado na legislação em vigor. Com relação à afirmação da Impugnante de que teria tido o cuidado de consultar a situação cadastral dos seus fornecedores, pondera que o questionamento fiscal diz respeito à falta de comprovação da real efetividade das operações.

Lembra ainda que, com exceção da sociedade empresária GILDAN COMERCIAL LTDA, todos os demais contratos sociais dos supostos fornecedores, anexados aos autos pela Impugnante, bem como suas alterações posteriores, foram desqualificados pela SEF e pela JUCEMG, em face da constatação de vícios insanáveis, o que denota a prática de falsidade documental.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Defendente de que o Auto de Infração não contém todos os elementos essenciais exigidos pela legislação, o que teria implicado em cerceamento do seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Para o enfrentamento da questão, impõe-se que sejam analisadas as disposições regulamentares atinentes ao tema, de molde a perquirir se assiste ou não razão à Impugnante quanto à preliminar arguida.

Neste ponto, deve ser ressaltado que a forma a ser observada pelas autoridades fiscais no que tange especificamente ao ato administrativo de lançamento encontra-se prevista na Lei nº 6.763/75, cujas disposições foram regulamentadas pelo Regulamento do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### **SEÇÃO III**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Da análise dos preceitos acima reproduzidos constata-se que não procedem as afirmações suscitadas na impugnação. Com efeito, o Auto de Infração lavrado pela fiscalização amolda-se plenamente aos ditames da legislação, dele constando todos os elementos requeridos pelo RPTA/MG, dentre os quais destacam-se a descrição correta e clara da conduta tida como infracional e o adequado embasamento legal do feito, necessários ao exercício do direito de defesa.

É de se ressaltar, por oportuno, que, além de não se vislumbrar qualquer violação às disposições formais contidas no retrocitado art. 89 do RPTA/MG, também foi constatado que os autos encontram-se instruídos com a íntegra dos atos declaratórios

de falsidade/inidoneidade que embasaram a ação fiscal, bem como com as fotocópias das suas respectivas publicações no Diário Oficial do Estado, conforme se pode constatar nos documentos de fls. 120/221, donde se deduz que não restou configurada a alegada nulidade do lançamento.

Pelo exposto, não deve ser acolhida a preliminar suscitada pela Impugnante.

### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia também, na parte final da sua peça de defesa, a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entendê-la necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

No que respeita a este ponto e de acordo com a doutrina especializada, “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Destarte, reputa-se cabível a produção de prova pericial somente quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Neste sentido, veja-se o julgado abaixo:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido" (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Todavia, afigura-se sobejamente demonstrado, no caso em tela, que os documentos carreados aos autos pelo Fisco revelam-se suficientes para a elucidação da questão, o que denota a desnecessidade da perícia requerida. Como se não bastasse, temos ainda que a Impugnante sequer formulou os quesitos que pretende sejam esclarecidos por meio do exame pericial.

Portanto, à vista destas considerações, incide, na espécie, a regra estatuída no art. 142, § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA/MG, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....  
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.  
.....

Conclui-se, então, que é despicienda a produção de prova pericial, haja vista o seu caráter de prova especial somente admissível quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

### **Do Mérito**

Consoante descrito acima, a autuação ora combatida versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, nos meses de fevereiro e julho de 2005, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas/inidôneas, conforme atos declaratórios regularmente publicados no Diário Oficial do Estado, razão pela qual exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso X do art. 55 da mesma lei.

Urge enfrentar, de plano, a questão atinente à decadência, alegada *ab initio* pelo Impugnante em sua peça de defesa.

Antes de mais nada, cumpre observar que, a despeito das ponderações efetuadas pela Autuada no tocante à aplicabilidade do disposto no art. 150, § 4º do CTN (em oposição ao comando inserto no art. 173, inciso I do mesmo código), temos que o deslinde da controvérsia **não** está vinculado propriamente à discussão acerca do termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Com efeito, considerando que os créditos glosados foram objeto de apropriação nos meses de fevereiro e março de 2004, quer se entenda que o prazo decadencial teria começado a fluir desde então, quer se entenda que o mesmo teve seu termo inicial em 1º de janeiro de 2005, ter-se-ia por caracterizada a decadência, haja vista que a ciência do Auto de Infração somente se deu em 18 de janeiro de 2010, conforme está a atestar o documento de fl. 222.

Por outro lado, tendo presente que o crédito tributário exigido no Auto de Infração refere-se aos períodos de apuração de fevereiro de 2005 e julho de 2005, em se tomando tais datas como parâmetros iniciais da contagem do prazo de que se cuida, ter-se-á por descaracterizada a decadência arguida pela Impugnante, eis que incompleto o quinquênio tanto em se aplicando o disposto no art. 150, § 4º do CTN, quanto em se considerando o art. 173, inciso I do mesmo diploma normativo.

Logo, conclui-se que a *vexata quaestio* consiste, precisamente, em saber se o estorno de créditos empreendido pelo Fisco (do qual resulta o crédito tributário exigido no Auto de Infração) afigura-se juridicamente plausível. Vale dizer, o cerne da discussão reside em definir se o Fisco, por ocasião da ação fiscal, ainda poderia efetuar o estorno dos mencionados créditos. Somente após superado este ponto, ter-se-á por equacionada a questão relativa à alegada decadência.

Assim posta a questão, deixamos assentado, desde já, que não assiste razão à Impugnante.

A justificar este entendimento está o fato de que o ato administrativo de lançamento não se confunde, em absoluto, com os demais atos administrativos que o antecedem. Em outras palavras, urge esclarecer a diferença existente entre os chamados atos administrativos preparatórios do lançamento, não sujeitos à disciplina decadencial prevista no Código Tributário Nacional, e o lançamento propriamente dito, assim entendido o específico ato administrativo por meio do qual se constitui o crédito tributário.

A arguição de decadência do crédito tributário no caso em tela resulta da confusão entre realidades que se distinguem tanto no plano lógico quanto no plano jurídico, visto que sujeitas a regras legais distintas. Não obstante tal distinção, é de se reconhecer as deficiências das normas constantes do nosso ordenamento, no que respeita à técnica legislativa, o que acaba por suscitar frequentes dúvidas e incompreensões quanto à matéria, crítica esta, aliás, já sobejamente apontada em sede doutrinária.

Neste sentido, à guisa de exemplificação, citamos as lições do Prof. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 15ª Ed., 2009, pág. 344-345) que, ao comentar a definição de lançamento adotada pelo CTN em seu art. 142, assim se pronunciou:

“O conceito legislado apresenta várias impropriedades.  
(...)

Define lançamento não como um **ato** da autoridade, mas como **procedimento administrativo**, o que pressuporia a prática de uma **série de atos** ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Ora, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado **após** um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valoração se façam necessários para a consecução do lançamento.

Afirma, ainda, que o lançamento seria **tendente** a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as **investigações** que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (**tendem a**) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, **não configuram lançamento**. A **ação** da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de **eventual** lançamento.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Direito Tributário Brasileiro, 15ª Ed., Saraiva, 2009, pág. 344-345. Destaques efetuados no original)

Deste entendimento não discrepa Paulo de Barros Carvalho, conforme se depreende do excerto abaixo colacionado:

“Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. **Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.** Quando muito o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.”

(Curso de Direito Tributário, 15ª Ed., Saraiva, 2003, pág. 386. Grifamos)

De igual modo, assim se pronunciou Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração.”

(Líminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª Ed., Dialética, 2002, pág. 18)

De se registrar, ademais, que também no escólio de Alberto Xavier (Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª Ed., Forense, 1997, pág. 24-26) encontram-se críticas ao texto legal adotado para fins de definição do lançamento, cujas deficiências, segundo este autor, “*tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição*”, observação com a qual concordamos integralmente.

Isto posto, não se há de entender que o estorno de créditos levado a efeito pelo Fisco identifica-se com o lançamento propriamente dito do tributo. A aproximá-los existe apenas o fato de que ambos são espécies do gênero “ato administrativo”, o que significa reconhecer a existência de semelhanças decorrentes da disciplina normativa a que se sujeitam tais atos, mormente no que atine aos seus requisitos de validade (competência, finalidade, forma, objeto e motivo) e aos atributos que lhe são reconhecidos no âmbito da dogmática administrativa (v.g., a presunção de legitimidade e a imperatividade). Todavia, distinções existem no que tange à disciplina legal aplicável a cada uma destas espécies, sendo que, seguramente, a sujeição do ato administrativo **de lançamento** à decadência é a mais nítida delas.

Com efeito, resulta incontroverso que o lançamento encontra, no instituto da decadência, o limite temporal para sua implementação, o que **não** significa dizer que

referida limitação se aplica a toda e qualquer medida administrativa, ainda que preparatória deste lançamento e, como tal, necessariamente a ele relacionada.

Naturalmente, numa situação em que o contribuinte haja apurado saldo devedor em sua escrita fiscal, como sói ocorrer ordinariamente em tema de ICMS, um eventual estorno de créditos implicará necessariamente valores adicionais a recolher, os quais, via de regra, são objeto de pronto lançamento pelo Fisco. Certamente reside neste sequenciamento a tendência de se identificar o ato preparatório com o ato final do procedimento, como se um único fossem. Não obstante a estreita relação entre ambos os atos administrativos - estorno e lançamento - temos que somente este último é sujeito à fluência do prazo decadencial, uma vez que conducente a constituir o crédito tributário e, conquanto relacionado ao primeiro, com ele não se confunde.

Do mesmo modo, ao contrário do que parece entender a Impugnante, o fato gerador, a obrigação tributária, o eventual lançamento e o crédito que daí decorre também são realidades ontologicamente distintas, cujo embaralhamento leva a conclusões equivocadas.

Valendo-nos novamente das lições do Prof. Luciano Amaro, é fundamental esclarecer que nada obsta que a obrigação tributária surja e se imponha **independentemente de se fazer acompanhar pelo respectivo lançamento**. Nas palavras do ilustre doutrinador, *“a liquidez e a certeza da obrigação tributária são decorrência da lei aplicada ao fato gerador e não de um procedimento do credor”*.

Logo, o ordenamento jurídico não autoriza a conclusão de que em toda e qualquer hipótese em que tenha surgido a obrigação tributária, ter-se-ia necessariamente o imediato e correlato dever de constituição do crédito tributário, a desafiar, desde logo, o início da fluência do quinquênio decadencial.

Situações há, e o caso dos presentes autos é exemplo disso, em que a obrigação tributária decorrente das operações realizadas, em virtude da existência de saldo credor na conta gráfica, não poderia resultar em atos administrativos de lançamento (inclusive sob a forma de homologação tácita) senão em momento posterior quando, após utilizados tais créditos, a apuração implicar valores a serem efetivamente recolhidos ao erário. A partir de então, e somente aí, se pode falar em fatos geradores aptos a ensejar o lançamento.

Neste sentido, em se tratando especificamente dos tributos sujeitos à disciplina do lançamento por homologação, o autor acima mencionado propugna, *in verbis*:

**“Ora, se inexistente valor a pagar (porque o crédito é maior que o débito, por que o fato não é gerador, etc.), a discussão não é sobre se cabe ou não homologar esta situação. A questão está em saber se cabe ou não proceder ao lançamento nessas situações. Se nada há que possa ser lançado de ofício (diante da omissão do indivíduo), por qual razão caberia o lançamento por homologação? Se não há o que pagar, e isso é verificado pela fiscalização, não há motivo para lançar coisa nenhuma.** Se o indivíduo

nada pagou e a fiscalização verifica que havia tributo a pagar, o que se passa não é que ela deixe de homologar o não-pagamento; cabe, sim, lançar (de ofício) o tributo que o devedor tinha o dever de pagar independentemente de prévio exame do Fisco.”  
(obra citada acima, pág. 365 – grifos nossos)

Cumpra esclarecer que, evidentemente, o mencionado autor não nega (e tampouco nós) a possibilidade de que se venha a ter por caracterizada a decadência ante a omissão do sujeito passivo aliada à inércia do Fisco. Assim, no tocante ao lançamento ora em julgamento, caso o estorno dos créditos houvesse resultado em valores insuficientemente recolhidos pela Impugnante ainda no exercício de 2004, não haveria como negar, *in casu*, a caracterização da decadência.

Todavia, o que se vem de destacar é que não cabe cogitar de tal instituto em relação a atos administrativos diversos do lançamento, ainda que preparatórios deste e a ele relacionados, do mesmo modo que também descabe considerar como termo inicial da contagem do prazo decadencial qualquer momento anterior à realização dos fatos geradores **ensejadores do recolhimento do tributo**. Estes, como visto, somente se verificaram nos meses de fevereiro e julho de 2005, período ainda não alcançado pela decadência.

Na situação em análise, não se nega que operações foram realizadas no período objeto do estorno de créditos (fevereiro e março de 2004), o que implica reconhecer a ocorrência de fatos geradores e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária. Entretanto, uma vez efetuada a compensação entre débitos e créditos e tendo em vista que a Impugnante apurou saldo credor em sua conta gráfica nos mencionados períodos de apuração (situação esta que, a despeito do estorno efetuado, somente veio a se alterar em 2005) não há que se falar que tais obrigações tributárias reclamavam a constituição imediata do crédito tributário ou que, com o transcurso do prazo quinquenal, teria havido qualquer “homologação” por parte do Fisco, impeditiva do estorno de créditos posteriormente efetuado.

Conforme preleciona a doutrina antes mencionada, “*uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento ‘antecipado’ exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar, a homologação não pode operar no vazio*” (Amaro, obra citada, pág. 409 – negritamos).

Poder-se-ia argumentar, ainda, que a legislação acaba por fulminar a possibilidade de se efetuar o estorno de crédito em situações tais, na medida em que o sujeito passivo somente está obrigado a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, conforme prescrito no art. 195, parágrafo único do CTN.

Ocorre, todavia, que mesmo se acaso restasse configurada hipótese em que ao Fisco não mais fosse dado exigir a apresentação dos ditos livros e/ou documentos, na eventualidade da Administração Tributária ter acesso aos mesmos, nada obsta que deles faça uso para fins de cumprimento do seu **dever** de fiscalização.

Noutros termos, do mesmo modo que não cabe ao Fisco exigir a apresentação de livros e/ou documentos cuja existência não haja sido imposta pela legislação, ainda assim, caso estes existam e a eles a fiscalização tenha acesso, não se discute que é assegurada à Administração a prerrogativa de examiná-los e deles extrair informações úteis ao controle fiscal.

Veja-se, a propósito, o magistério de Hugo de Brito Machado, *in litteris*:

“Note-se que o art. 195 do CTN reporta-se ao direito de examinar livros e documentos dos comerciantes, industriais ou produtores e à obrigação destes de exibí-los. O direito de examinar abrange todos os livros e papéis que os comerciantes, industriais ou produtores possuam, sejam ou não obrigatórios. A obrigação de exhibir evidentemente só se efetiva em se tratando de livros ou papéis cuja existência seja obrigatória. Note-se a diferença. **Se um agente fiscal encontra um livro caixa, por exemplo, no escritório de uma empresa, tem o direito de examiná-lo, mesmo em se tratando, como se trata, de livro não obrigatório.** Entretanto, se o contribuinte afirma não possuir livro caixa, ou razão, ou qualquer outro, não obrigatório, evidentemente não estará sujeito a sanção alguma. Não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro ou documento, obviamente não pode ser obrigado a exibí-lo. **Entretanto, se de fato possui, tanto que o fiscal o viu, não pode impedir o seu exame.** Ao constatar a existência de livro ou documento não obrigatório, deve o fiscal fazer imediatamente a apreensão. Se não faz, depois não terá como obrigar o contribuinte a exibí-los, a menos que este confesse a existência do livro ou documento questionado.”  
(Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Atlas, 2005, volume III, pág. 757 – grifos nossos).

Insta destacar que não se está aqui a tratar propriamente de um *direito* conferido pelo ordenamento jurídico ao Fisco, mas, antes, de um dever a ele imposto, de cujo cumprimento não pode se abster, sob pena de violação ao princípio da indisponibilidade do interesse público, o qual fundamenta, tanto quanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, todo o regime jurídico administrativo.

Também neste particular, o eminente Prof. Hugo de Brito Machado, ainda a propósito dos comentários ao disposto no art.195 do CTN, vaticinou que o Código “*fala do direito de fiscalizar, mas a rigor não se trata de um direito e sim de um poder dever, pois ao exercício de um direito pode o seu titular renunciar, enquanto o exercício de um poder dever não comporta renúncia*”.

Considerando que incumbe ao Fisco assegurar a perfeita consonância da escrita fiscal do contribuinte com as operações e prestações efetivamente ocorridas no plano fático, impende observar que deste mister não podem se omitir os agentes fiscais nem mesmo nos casos em que do estorno efetuado não resultem valores a serem

exigidos, seja por força de isenções, não-incidências ou ainda da decadência. Também nestes casos, o **poder-dever de agir**, ínsito em todo e qualquer ato administrativo vinculado, impõe-se de maneira indelével.

Não é demais ressaltar que a inexistência de valores a serem lançados não justifica, de per si, a inexistência do controle fiscal, pois, se assim fosse, ter-se-ia que considerar como despropositada e juridicamente inócua a exigência de cumprimento das obrigações acessórias por parte de contribuintes que operam exclusivamente com produtos imunes e/ou isentos.

Isto posto, vencida a discussão quanto à plausibilidade jurídica do estorno de créditos, passamos a considerar as demais alegações apresentadas pela Impugnante em sua peça de defesa.

No tocante à discussão acerca da legitimidade dos créditos aproveitados com base em documentos declarados falsos e inidôneos (os quais, registre-se, foram relacionados e acostados aos autos) e, mais especificamente, no que concerne aos efeitos que decorrem dos atos declaratórios editados pela Administração, em especial a sua eficácia retroativa, cumpre destacar os aspectos a seguir delineados.

Em primeiro lugar, o procedimento de fiscalização que culminou na lavratura do Auto de Infração em apreciação se iniciou posteriormente à data de publicação dos referidos atos declaratórios, os quais foram dados a conhecer no Diário Oficial em 2004, 2005 e 2007, sendo o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF recebido pela Impugnante em 21 de outubro de 2009.

Portanto, tendo presente a data da publicação dos atos declaratórios alusivos aos documentos fiscais de cujo crédito trata o presente lançamento e a data em que teve início a ação fiscal, constata-se que o Impugnante poderia ter se valido do instituto da denúncia espontânea para fins de recolhimento do ICMS devido, o que resultaria no afastamento das multas de revalidação e isolada posteriormente exigidas no Auto de Infração. Cite-se, a propósito, a norma contida no art. 4º da Resolução nº 1.926/89, por meio da qual faculta-se ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal inidôneo ou falso promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido apenas da multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal.

Ademais, é cediço que os atos declaratórios apenas tornam público um vício preexistente nos documentos fiscais. Conforme disciplina estatuída no âmbito da citada Resolução nº 1.926/89, a declaração de falsidade/inidoneidade é precedida de diligências especialmente empreendidas para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, sendo editado o respectivo ato sempre que detectada a ocorrência de quaisquer das situações arroladas no art. 3º do referido Diploma Normativo.

Neste sentido, o ato declaratório cuida apenas de atestar uma situação que não é nova e que não surgiu com a sua publicação no Diário Oficial do Estado, a qual somente visa tornar pública uma situação que lhe é precedente. Daí porque não se há de questionar sua eficácia “ex tunc”, reconhecida e admitida tanto em sede doutrinária

quanto jurisprudencial, aí incluídas diversas decisões proferidas por este E. Conselho de Contribuintes.

Quanto à alegação de que assistiria direito à Impugnante de aproveitar, por força do princípio constitucional da não cumulatividade, os créditos destacados nos documentos fiscais havidos como falsos e inidôneos, insta observar que o regime de compensação do ICMS, por expressa determinação da mesma Constituição da República mencionada pela Defendente, foi cometido à Lei Complementar. Cumprindo tal desiderato, temos que a Lei Complementar nº. 87/96, assim dispõe:

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Referida norma, como não poderia deixar de ser, foi incorporada ao ordenamento jurídico deste Estado, sendo certo que a Lei nº 6.763/75, em seu art. 30, cuidou de reproduzir o comando acima transcrito.

O Regulamento do ICMS, por sua vez, prescreve *in litteris*:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

Depreende-se que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto encontra-se condicionado, dentre outros, à idoneidade da documentação fiscal. Mais que isso, a teor do disposto no art. 135 do mesmo Regulamento, os documentos falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos fazem prova apenas a favor do Fisco. Ainda segundo o mesmo dispositivo regulamentar, constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, a ação fiscal independe sequer de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.

Com referência à discussão acerca da comprovação da efetividade das operações supostamente realizadas com os fornecedores cujos documentos foram havidos como falsos e inidôneos, vale assinalar que não vieram aos autos quaisquer documentos aptos a comprovar a ocorrência da transação mercantil.

A par da inexistência de elementos de prova hábeis a demonstrar a efetiva circulação das mercadorias, a análise dos documentos fiscais em questão demonstra a presença de indícios que apontam em sentido diverso, *exempli gratia*, a falta de carimbo de postos de fiscalização, o fato de que **todas** as operações teriam sido liquidadas com cheque de terceiros (o que, a toda evidência, não condiz com a prática comercial) e a ausência de comprovação do pagamento do frete, o qual, segundo informação aposta em todos os referidos documentos, era de responsabilidade da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A propósito, como bem assinalado pela fiscal autuante, sobreleva destacar a situação das operações supostamente realizadas com a sociedade empresária PATMUS TRANSPORTE E COMÉRCIO LTDA, cujo endereço constante dos documentos fiscais, segundo declarações do próprio proprietário do imóvel, jamais abrigou o estabelecimento em questão.

Some-se a isso, ademais, a constatação de que, a despeito de tratar-se de contribuintes distintos, “estabelecidos” inclusive em localidades diferente (quais sejam, nos municípios de Belo Horizonte, Carmo do Cajuru e Mateus Leme) existe grande semelhança no tipo datilográfico utilizado para emissão das notas fiscais, cujas cópias reprográficas constam das fls. 42/81.

Quanto à afirmação da Impugnante de que efetuou consultas ao SINTEGRA para fins de verificação da situação cadastral dos seus fornecedores, temos que tal providência, por si só, não tem o condão de desconstituir o feito fiscal, principalmente em se considerando a sua omissão quanto à apresentação de sequer um documento comprobatório da efetiva realização das operações. Além disso, como expressamente consignado nos documentos relativos à consulta efetuada pela Impugnante, acostados aos autos, tem-se que:

**“Observação: Os dados acima estão baseados em informações fornecidas pelos próprios contribuintes cadastrados. Não valem como certidão de sua efetiva existência de fato e de direito, não são oponíveis a Fazenda e nem excluem a responsabilidade derivada de operações com eles ajustadas.”**

No que tange às penalidades cominadas no Auto de Infração, constata-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, não procedendo, também neste ponto, as alegações suscitadas na peça defensiva.

Veja-se, a propósito, o disposto no art. 55, inciso X da Lei nº. 6.763/75, onde se encontra capitulada a Multa Isolada aplicada pela fiscalização:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

X - por emitir ou utilizar documento inidôneo - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago.

(...)

Do mesmo modo, descabe cogitar de violação ao princípio da vedação ao confisco e tampouco aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, eis que o Auto de Infração foi lavrado com estrita observância das normas legais, estando as penalidades cominadas dentro dos percentuais fixados pela legislação tributária pertinente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com referência às arguições de incompatibilidade das normas legais deste Estado com o ordenamento constitucional, esclarecemos que a este Conselho de Contribuintes incumbe cumprir o disposto no art. 110 do RPTA/MG, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa “SELIC”, cabe ressaltar que a medida também se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais. Com efeito, o art. 127 da Lei nº 6.763/75 prevê que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria Ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como a cobrança de juros de mora, já eram previstos pela Resolução nº 2.554 de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 2.816 de 23 de setembro de 1996, introduzindo a taxa “SELIC” como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2.880 de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998, seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A precitada resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6763/75, já aludidos.

Por fim, pede a Impugnante o acionamento do permissivo legal constante do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, que estabelece poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado. Cabe aqui a verificação do inteiro teor tanto do próprio § 3º retrocitado, quanto dos §§ 5º e 6º do art. 53, por conterem estes os requisitos impeditivos do acionamento do permissivo legal. Senão veja-se:

CAPÍTULO XIV

Das Penalidades

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....  
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

.....  
§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito;
- 6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.  
(grifos não constam do original)

Com base no dispositivo legal supracitado verifica-se a impossibilidade de acionamento do permissivo legal ao caso em tela, uma vez estar a infração atrelada à falta de pagamento do imposto que também é exigido no lançamento em apreciação.

Portanto, corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial-arguida. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia e Vander Francisco Costa (Relator), que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 02 de setembro de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Relator/Designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.777/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163296-68  
Impugnação: 40.010126775-74  
Impugnante: CEMA Central Mineira Atacadista Ltda  
IE: 186028820.01-39  
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro Vander Francisco Costa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre do entendimento de quando ocorre o marco inicial para determinar a decadência do lançamento.

O fato gerador é definido no art. 114 do Código Tributário Nacional como sendo a situação definida em lei.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

.....

O Processo Tributário Administrativo (PTA), em análise, trata do estorno de créditos de ICMS aproveitados pelo Contribuinte. O Autuado realizou o lançamento em seu livro de Entradas, apurou e recolheu a diferença entre os créditos e débitos.

Assim, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolançamento”*, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente aquelas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação). É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Os estornos de lançamentos realizados se referem ao período de fevereiro e março de 2004, portanto, o estorno do lançamento não aceito pela Fiscalização deveria ser realizado até fevereiro e março de 2009. O Auto de Infração foi remetido ao Contribuinte em janeiro de 2010, quando já havia ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar a cobrança do imposto devido.

Reiterando, no presente caso não se está diante de um lançamento que deve ser realizado de ofício pelo Agente Fiscal, por omissão do Contribuinte, mas de um lançamento efetivamente realizado, que no entendimento da Fiscalização deve ser estornado. Portanto, trata-se de um lançamento por homologação, devendo assim seguir as regras do art. 150, § 4º do CTN.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Por essas razões, voto pela improcedência do lançamento em razão de ter decaído o direito da Fazenda Pública de realizar a cobrança do imposto.

**Sala das Sessões, 02 de setembro de 2010.**

**Vander Francisco Costa  
Conselheiro**

CC/MIG