

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.510/10/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159474-57
Recurso de Revisão: 40.060126087-21
Recorrente: Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda
IE: 313087204.20-49
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL - Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em decorrência da falta de apresentação das primeiras vias de documentos fiscais, nos termos do inciso VI do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02. Contudo, tendo a Recorrente apresentado a primeira via de uma das notas fiscais objeto de autuação, deve esta ser considerada e excluídas as exigências a ela pertinentes. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada na Lei nº 6.763/75, art. 55, inciso XXVI, relativamente às notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas. Recurso conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Verça o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, verificado mediante conferência de livros e documentos fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2003, em virtude de apropriação indevida de créditos do imposto destacados em notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas, apropriação esta vedada pelo RICMS/02, art. 70, inciso VI.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Importante destacar que a penalidade isolada foi aplicada a partir de 1º de novembro de 2003.

O processo foi instruído pelo Fisco com o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 05); Termos de Intimação (fls. 06/12); Planilha 1 - Relação de Notas Fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas (fls. 13); Planilha 2 - Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 14); Planilha 3 - Situação Tributária - Obrigações Principais e Acessórias de alguns emitentes das notas fiscais relacionadas na Planilha 1 (fls. 15); cópia do livro Registro de Entradas, por amostragem (fls. 17/129) e Conta-Corrente Fiscal (fls. 131).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 134/147, com documentos anexados às fls. 148/182.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, às fls. 186, intima a Impugnante a apresentar as primeiras vias originais das notas fiscais cujas fotocópias foram anexadas à impugnação.

A Impugnante, às fls. 187/199, complementa o laudo pericial anteriormente apresentado, anexando fotocópia de livro de Registro de Saídas de um de seus fornecedores.

O Fisco comunica à Impugnante (fls. 201/202), que a peça fiscal foi reformulada para a inclusão da capitulação legal prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e lhe reabre prazo de 30 (trinta) dias.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 204/207, reiterando todas as razões de defesa já aduzidas na sua impugnação inicial.

O Fisco, em manifestação de fls. 210/216, refuta as alegações da defesa, pedindo seja o lançamento julgado procedente.

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.301/09/3ª (fls. 220/227), pelo voto de qualidade, julgou-o procedente.

Inconformada com a decisão a Impugnante apresenta, por procuradores regularmente constituídos, Recurso de Revisão, às fls. 229/239, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a discussão deve ser aprofundada a fim de reconhecer a decadência do crédito tributário;

- em 12 de novembro de 2008 foi lavrado o Auto de Infração para constituir crédito tributário referente aos fatos geradores supostamente ocorridos no período de 1º de janeiro de 2003 a 26 de novembro de 2003, mas, como o ICMS é tributo constituído mediante lançamento por homologação, o prazo decadencial é aquele previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- sendo assim, como a discussão em tela refere-se ao fato gerador compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2003, contado o prazo quinquenal, todo o período anterior ao dia 12 de novembro de 2003 foi atingido pela decadência;

- não ficou à margem do lançamento, visto que simplesmente se creditou do ICMS que foi realizado à claras;

- a justificativa da decisão para afastar a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional não é plausível;

- o caso discutido não guarda semelhança com aquela situação em que o contribuinte é omissor e não recolhe o tributo;

- quanto ao mérito, após verificar em seus arquivos, encontrou a via original da Nota Fiscal n.º 452032 que comprova o creditamento de ICMS devido, pelo requer a modificação da decisão recorrida em relação a esta;

- em que pese seu empenho, não foi possível localizar a totalidade dos documentos fiscais apontados na Planilha 1;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- comprovou com clareza a ocorrência das operações comerciais, o que justifica o crédito utilizado, pois como realmente aconteceram as transações não houve fraude ou qualquer ilícito;

- portanto, em que pese não possuir a primeira via original para comprovar a origem do débito, pelo princípio da proporcionalidade que visa garantir a finalidade de qualquer ato administrativo, resta comprovado que não houve prejuízo para o Fisco, o que justifica a revisão da decisão recorrida;

- discute a aplicação das penalidades argumentando não ter havido infração para justificá-las, pois o aproveitamento foi legítimo, muito embora questionado pela ausência da primeira via;

- a aplicação de multa em percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto apresenta-se manifestamente contrária ao princípio da razoabilidade;

- a imposição de multa confiscatória ofende a livre iniciativa lícita e a sua atividade, por cercear-lhe o direito de exercê-las;

- a multa fundamentada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75 deve ser excluída por sua total inaplicabilidade;

- não pode ser penalizada cumulativamente pelo fato com a incidência da multa de revalidação e da multa isolada.

Ao final, pede o acolhimento da decadência e, caso não seja acolhida a decadência, quanto ao mérito, requer seja conhecido o crédito da Nota Fiscal n.º 452032, bem como, diante das demais operações mercantis comprovadas, julgando-se improcedente o lançamento. Alternativamente, requer sejam extintas ou reduzidas as multas aplicadas.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar em sede recursal o presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, verificado mediante conferência de livros e documentos fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2003, em virtude de apropriação indevida de créditos do imposto destacados em notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas, apropriação esta vedada pelo RICMS/02, art. 70, inciso VI.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Importante destacar que a penalidade isolada foi aplicada a partir de 1º de novembro de 2003.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....
§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.
.....”

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 19.301/09/3^a, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Cuida a autuação ora analisada de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2003, em virtude da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas.

Note-se que o art. 70, inciso VI do RICMS/MG traz expressamente a necessidade da existência da primeira via do documento fiscal que ensejou o crédito para que este possa ser apropriado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como pode ser visto da descrição da imputação fiscal, a questão da apropriação do crédito aqui discutida diz respeito a requisito formal exigido pelo Regulamento do ICMS, qual seja, é necessária a existência da primeira via da nota fiscal para o aproveitamento do crédito do imposto.

Assim, como se verá adiante, não está sendo discutida nestes autos a ocorrência da operação comercial, motivo pelo qual vários dos documentos apresentados pela Impugnante, bem como o laudo pericial trazido pela defesa, não são suficientes para alterar a imputação fiscal.

Contudo, antes de se adentrar ao mérito das exigências é importante analisar a alegação da Recorrente quanto a ocorrência da decadência do direito de o Fisco constituir qualquer crédito tributário, tendo em vista que o lançamento somente ocorreu no exercício de 2008, mais precisamente em 27 de novembro de 2008, data do recebimento do Auto de Infração ora analisado.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

“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.

.....
§ 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.”

Entretanto, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de janeiro a dezembro de 2003. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O objeto da autuação lançada pelo Fisco no Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da ora Recorrente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte.

No caso dos autos houve falta de pagamento do tributo pelo aproveitamento indevido de crédito, uma vez que não foram apresentadas as primeiras vias dos documentos fiscais listados na Planilha 1.

Como as primeiras vias não foram apresentadas não é possível concluir-se que estas existiam quando a Recorrente promoveu a escrituração que levou ao creditamento. Levando-se em consideração que as normas regulamentares mineiras exigem a primeira via do documento fiscal para o aproveitamento do crédito, não há provas nos autos do cumprimento desta norma, militando o conjunto probatório em sentido contrário.

Ademais, cumpre ressaltar pela importância, que as normas estaduais estabelecem também que o contribuinte deve guardar os documentos até o primeiro dia do exercício seguinte ao quinto ano de sua escrituração.

Assim, sob qualquer prisma que se analise, a Recorrente claramente descumpriu as normas estaduais mineiras e quando dela o Fisco exigiu a apresentação das primeiras vias dos documentos, o fez dentro do prazo em que havia a obrigação de guarda destes.

Portanto, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, principalmente no caso dos autos, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2009.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27 de novembro de 2008 (fl. 04), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2003, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Acerca do mérito das exigências, a legislação tributária é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à apresentação da primeira via do respectivo documento fiscal.

Estabelece o RICMS/02, em seu art. 70, inciso VI:

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

.....
VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito;
.....”

Na Planilha 1 (fl. 13), foram relacionados os documentos fiscais objeto da autuação relativos a apropriação de créditos provenientes de documentos fiscais onde não foram apresentadas as primeiras vias.

Importante observar que, já na fase recursal, a Recorrente apresenta à fl. 239, a primeira via da Nota Fiscal n.º 452032, a qual constava no rol da Planilha 1.

Face à apresentação da primeira via da Nota Fiscal n.º 452032, considerando que a imputação fiscal é justamente o aproveitamento indevido de crédito pela falta desta, devem ser excluídas as exigências a ela pertinentes.

Registre-se que a apresentação da primeira via da Nota Fiscal n.º 452032 legitima o crédito apropriado, pois o Auto de Infração sustenta apenas a apropriação indevida pela falta da primeira via.

Assim, cumprida exigência das normas regulamentares, pois demonstrado está que a Recorrente possui a primeira via da Nota Fiscal n.º 452032, o valor do crédito do imposto nela destacado deve ser considerado correto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às demais notas fiscais listadas na Planilha 1 (fl. 13), não foram apresentadas suas primeiras vias e, para fazer jus ao crédito do ICMS, crucial serem observados os ditames legais conforme preceitua o art. 30 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, a ora Recorrente, no tocante aos créditos destacados nos documentos fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas, não observou os parâmetros definidos na legislação tributária que disciplina a matéria, em particular o retrotranscrito art. 70, inciso VI do RICMS/02.

A regra constitucional relativa ao aproveitamento do crédito de ICMS está adstrita à legitimidade dos mesmos, sendo possível estabelecer parâmetros por legislação infraconstitucional como já decidiram os tribunais pátrios.

Nestes termos, pelas normas regulamentares mineiras, é necessária a apresentação das primeiras vias das notas fiscais que deram origem aos referidos créditos e, na falta destas, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de provar que houve realmente as transações comerciais para ilidir o feito fiscal, no caso, nas condições estabelecidas no art. 70, inciso VI do RICMS/02.

Assim, a apresentação de comprovantes de pagamentos, desacompanhados da respectiva primeira via do documento fiscal, não legitima o aproveitamento do crédito como realizado pela Recorrente.

Cópias simples das primeiras vias de duas das notas fiscais foram apresentadas pela Recorrente desde a fase de impugnação. Contudo, também estas não cumprem os requisitos postos pelo inciso VI do art. 70 do RICMS/MG.

No entanto, diante dos documentos apresentados, o Fisco intimou a ora Recorrente a apresentar os documentos originais, conforme Termo de Intimação de fl. 186. Tal intimação não foi atendida, vez que foram apresentadas ao Fisco apenas cópias do livro Registro de Saídas de um dos remetentes onde consta o registro de uma nota fiscal.

Naquela oportunidade, como não foram apresentadas as primeiras vias dos documentos fiscais, nenhuma alteração no crédito tributário foi realizada por conta das cópias das primeiras vias dos documentos fiscais, objeto da autuação, apresentados por ocasião da impugnação (fls. 176 e 179).

No tocante aos documentos juntados pela Recorrente às fls. 160/181, e posteriormente às fls. 188/199, referindo-se, respectivamente, ao “Laudo Técnico Pericial” e à cópia do livro Registro de Saídas do remetente, estes não representam nenhum documento, tão pouco trouxeram fato novo que pudesse atacar o ponto central da questão, qual seja, a comprovação da regularidade dos créditos por ela apropriados.

Repita-se, pela importância, que somente na fase recursal foi apresentada a primeira via da Nota Fiscal n.º 452032, documento crucial para a matéria tratada nos autos e suficiente para a alteração das exigências fiscais.

Logo, à exceção das exigências relativa à Nota Fiscal n.º 452032, estão corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inciso XXVI (Planilha 2 - fl. 14), abaixo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transcrita, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Defendente apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal.

A Recorrente discute também as multas aplicadas na presente autuação. Contudo, não há que se falar em quebra dos princípios da razoabilidade e do não confisco em se tratando de multa que está prevista claramente na legislação estadual.

Observe-se ainda que a multa isolada aplicada contém uma conduta a ser sancionada que representa exatamente a imputação fiscal, a saber:

“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:

.....
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;
.....”

Registre-se ainda que a exigência da multa de revalidação e da multa isolada não se confundem, referindo-se a situações distintas. Desta forma, também a alegação recursal de que ocorrência de cumulatividade de penalidades apresentada pela Recorrente não pode ser acatada.

Ademais, não se verifica a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, 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.”

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento à exceção daquelas relativas à Nota Fiscal n.º 452032 (fl. 239).

Pede ainda a Recorrente o acionamento do permissivo legal constante do art. 53, §3º da Lei n.º 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 retro citado, quanto dos §§ 5º e 6º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

Cabe ainda ressaltar que os ditames do art. 213, inciso V do RICMS/MG, *in verbis*:

"Art. 213 - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que a decisão não tenha sido tomada pelo voto de qualidade e a situação não se enquadre nas seguintes hipóteses:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
V - de aproveitamento indevido de crédito.
.....”

Com base nos dispositivos supra citados 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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para acatar a nota fiscal de fls. 239, excluindo-se as exigências a ela relativas. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências anteriores a 27/11/03. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros, André Barros de Moura, Edwaldo Pereira de Salles e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.510/10/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159474-57
Recurso de Revisão: 40.060126087-21
Recorrente: Irmãos Bretas, Filhos e Cia. Ltda.
IE: 313087204.20-49
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, 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 dos fundamentos a seguir expostos.

Como se verifica dos doutos votos vencedores, o presente recurso foi parcialmente provido, para o fim de se excluir as exigências relativas à nota fiscal cuja 1ª (primeira) via, apresentada quando de sua interposição, foi juntada às fls. 239 dos autos.

Também o provejo apenas em parte, porém com repercussões mais amplas sobre o crédito tributário lançado, de modo a abranger a exclusão não só daquelas, mas de todas as exigências anteriores a 27/11/2003, acatando assim a tese da Recorrente no sentido de que parte do referido crédito tributário já se encontrava extinto em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “auto lançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, 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, referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, 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, *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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 – ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *hipótese em que a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.*

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso pela maioria mais ampla possível), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permanecerá incólume o direito do Fisco de formalizar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais, as chamadas obrigações acessórias, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento propriamente dito do imposto. Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

De fato, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pela corrente majoritária, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar, mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, citam-se excertos dos doutos votos proferidos, respectivamente, pelos então Conselheiros Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

E Jefferson Nery Chaves, no Acórdão 18.198/08/2ª, para quem, em matéria de decadência, aplica-se em princípio a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer

tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, e que por isso mesmo deve ela prevalecer, e não o contrário!

Com estas considerações, dou provimento parcial ao presente Recurso de Revisão para excluir as exigências anteriores a 27/11/2003, por considerar que, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 27/11/2008, pelo que não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**