

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.257/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168344-94
Impugnação: 40.010129091-65
Impugnante: Lalux Indústria e Comércio de Artigos de Iluminação Ltda
IE: 062085484.00-94
Proc. S. Passivo: Flávio Couto Bernardes/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO INDIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação de importação do exterior de mercadorias por contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, com remessa ao estabelecimento da Impugnante em Minas Gerais, sem o recolhimento do imposto devido, descumprindo o disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" da Constituição Federal e art. 11, inciso I, alínea "d" da Lei Complementar n.º 87/96. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. As provas nos autos demonstram a caracterização de interdependência entre os estabelecimentos envolvidos na operação, ensejando a aplicação do disposto subalínea "d.2" do inciso I do art. 61 da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto, as exigências fiscais devem recair apenas em relação aos produtos efetivamente encaminhados ao Estado de Minas Gerais, uma vez que cabe aos outros Estados onde estejam estabelecidos os destinatários das mercadorias, a parcela relativa aos demais produtos importados.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMPORTAÇÃO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais emitidas por empresa estabelecida em outra Unidade da Federação, utilizadas para acobertar entrada de mercadorias importadas do exterior e destinadas ao estabelecimento mineiro ora Impugnante, onde ocorreu a sua entrada física. Uma vez caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos, o imposto devido na importação deve ser recolhido ao Estado de Minas Gerais. Não o fazendo, não é possível a apropriação dos créditos, ainda que destacados nos documentos fiscais emitidos pela empresa sediada no Espírito Santo. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6763/75, e, da Multa Isolada, também.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- importação indireta de mercadorias sem o devido recolhimento do respectivo ICMS;

- aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de simulação de operações interestaduais.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 604/626, em síntese, aos argumentos seguintes:

- tem como objeto social a industrialização de componentes plásticos para iluminação e comércio atacadista de artigos de iluminação, além de importação, exportação e comercialização de bobinas de alumínio, componentes e matérias primas para indústria de iluminação e seus acessórios, ferramentas e partes mecânicas;

- a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso IX, determina que na operação de importação o ICMS será devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria mas, em seu art. 146, determina que caberá à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária;

- cita o art. 12 da Lei Complementar n.º 87/96;

- a questão que se coloca na autuação fiscal refutada está ligada justamente quanto à definição do local de ocorrência do fato gerador (aspecto espacial da norma do ICMS), que acarretará a definição do sujeito ativo da obrigação tributária, isto é, qual o Estado-membro da federação será competente para a exigência do imposto;

- no caso em exame, a importação realizou-se pelo porto de Vitória, localizado no Estado do Espírito Santo, sendo que o importador das mercadorias, ou seja, o seu sujeito passivo foi a empresa Anolight Ltda, também localizado no Estado do Espírito Santo, mas precisamente no Município de Vila Velha;

- não se pode olvidar que é o instituto do fato gerador que vincula o dever de pagar tributo, estabelecendo a sujeição passiva e, assim sendo, pela descrição fática da operação objeto da presente autuação fiscal, observa-se que o fato gerador se efetivou no porto de Vitória, quando da realização do desembarço aduaneiro e a destinatária dos produtos e responsável pela importação foi a empresa Anolight Ltda localizada no Município de Vila Velha;

- é inegável que o fato gerador do ICMS ocorre no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem provenientes do exterior;

- cita o conceito de importador estabelecido no art. 103, inciso I, do Decreto n.º 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro);

- constata-se, portanto que o enquadramento do lançamento consubstanciado na autuação fiscal em epígrafe foi absolutamente equivocado, conforme exegese do art. 11, inciso I, alínea "d" da Lei Complementar n.º 87/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- verifica-se, assim, que a interpretação literal e incorreta da legislação, consignada neste lançamento tributário, entendendo que a entrada da mercadoria importada por empresa diversa ocorreu no estabelecimento localizado no Município Belo Horizonte/Minas Gerais, deve ser afastado;

- a Constituição Federal determinou que este imposto será devido ao Estado onde se situar o estabelecimento destinatário (jurídico e físico também) das mercadorias importadas e é neste sentido que deve ser entendido o disposto na norma geral do ICMS, estipulada na Lei Complementar n.º 87/96;

- a regra do art. 11, inciso I, alínea "d", não interfere na delimitação da competência tributária efetivada na Constituição Federal;

- por outro lado, se assim não fosse entendido, o mencionado dispositivo legal afrontaria diretamente o disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o contribuinte do imposto deve possuir relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

- indubitável é a inexistência de qualquer relação sua com as operações de importação realizadas pela empresa Anolight, situada no Estado do Espírito Santo;

- a correta interpretação a ser conferida ao disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", é que o fato gerador do ICMS ocorre quando da entrada da mercadoria no estabelecimento da empresa importadora;

- este posicionamento também foi amplamente acatado pela jurisprudência pátria, refletindo o real entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça;

- anote-se que não se alega aqui a inconstitucionalidade do citado art. 11, inciso I, alínea "d", mas tão somente uma interpretação condizente com o texto constitucional;

- ademais, o próprio Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais dispôs, em seu art. 61, "d.1", que "o local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação";

- não comporta a alegação de simulação e que há relação de interdependência com a Anolight Ltda, conforme sustentado pela D. Fiscalização;

- não é sócia da empresa Anolight Ltda, logo não constituiu nem poderia ter constituído qualquer empresa com objetivo de lesar o Estado de Minas Gerais;

- o simples fato de os sócios da empresa Anolight Ltda serem os mesmos da empresa autuada, não tem o condão de ensejar a configuração de relação de interdependência entre elas pois estas empresas existem independentemente uma da outra, com objeto social distinto, estruturas próprias, funcionários autônomos, clientes diferenciados;

- enquanto o objeto social da Anolight é a exploração do ramo de comércio de importação/ exportação, o seu é a industrialização de componentes plásticos para iluminação e comércio atacadista de artigos de iluminação, além de importação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exportação e comercialização de bobinas de alumínio, componentes e matérias primas para a indústria de iluminação e seus acessórios, ferramentas e partes mecânicas;

- a empresa Anolight possui toda uma estrutura e logística para realização suas atividades, inclusive como filial em São Paulo;

- no período fiscalizado a Anolight Ltda utilizava os serviços da empresa Interport para prestar os serviços de logística em relação às mercadorias importadas conforme se verifica pelas notas fiscais que ora se junta;

- a Anolight Ltda e a Impugnante não possuem nenhum funcionário em comum;

- há diferença na carteira de cliente das empresas;

- a análise do Balanço Patrimonial permite inferir que a empresa Anolight tem o dobro de seu faturamento, levando à conclusão de que a mesma jamais poderia ser tão somente uma empresa constituída para realizar importação em seu nome;

- resta comprovado que não há simulação com objetivo de deixar de recolher ICMS para Minas Gerais, que a sua intenção era tão somente aproveitar dos benefícios fiscais previstos na legislação capixaba;

- a caracterização da importação indireta somente tem vez quando o contribuinte tem o efetivo ânimo subjetivo de obter vantagem econômica nas operações tributárias, realizando operação sem qualquer finalidade própria a não ser a redução da carga tributária. Entretanto, este elemento subjetivo não pode ser detectado na operação objeto da presente autuação fiscal;

- a ausência do ânimo subjetivo é visivelmente comprovada, pelo fato do Fiscal não ter aplicado multa isolada, prevista no art. 55, XXXIV do RICMS para as situações simulação decorrentes de importação indireta;

- vislumbra-se, uma verdadeira contradição, pois ao mesmo tempo em que a Fiscalização afirma que a Impugnante constituiu a empresa Anolight no Estado do Espírito Santo, com objetivo de camuflar importação irregular e burlar fiscalização, deixa de aplicar a multa isolada para situação de simulação;

- na presente situação tem-se dois negócios jurídicos diversos, constituindo cada um deles, por si só, fatos geradores isolados do ICMS;

- inicialmente, observa-se a ocorrência de efetiva operação de importação de bem do exterior, praticada pela empresa Anolight Ltda, situada no Estado do Espírito Santo e, posteriormente, tem-se a ocorrência de novo negócio jurídico, configurando operação de compra e venda, caso em que, conforme legalmente disposto, ao Estado do Espírito Santo caberá parcela do ICMS, no percentual de 12% (doze por cento), enquanto ao Estado de Minas Gerais caberá parcela no percentual de 6% (seis por cento);

- cita doutrina e jurisprudência administrativa sobre a matéria;

- uma vez demonstrada que não houve simulação na operação realizada, não há que se falar em importação indireta, bem como não cabe a aplicação de qualquer penalidade a ela relativa, especialmente aplicação de multa isolada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a documentação apresentada pela Fiscalização, como prova "cabal" de ocorrência de operação de importação indireta, não é fundamento suficiente para rechaçar a operação realizada;

- com efeito, aduz a Fiscalização que a importação indireta está caracterizada pelo fato de que alguns documentos relativos à importação tais como contratos de câmbio Comercial Invoice, etc., foram preenchidos com seus dados, mas tais incidentes tratam-se tão somente de erro material no preenchimento da documentação, que não é capaz de configurar sua participação no processo de importação;

- o negócio jurídico correspondente a compra e venda de algumas das mercadorias importadas é legal e foi acobertado pelos respectivos documentos fiscais;

- a importação foi realizada pela empresa Anolight Ltda, como se observa do próprio processo de despacho aduaneiro que tramitou perante a Secretaria da Receita Federal e ao qual se faz remissão no Auto de Infração;

- o fundamento fático do ato de lançamento equivocadamente realizado não corresponde à realidade do negócio jurídico efetuado entre as partes, em manifesta violação aos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional;

- nas declarações de importação, figura como importador/comprador apenas a Anolight Ltda;

- dentre toda a documentação apresentada à Fiscalização, a Declaração de Importação é a prova de maior contundência conforme já decidiu este Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (Acórdão n.º 17.269/07/2ª);

- as mercadorias adquiridas foram desembaraçadas no Porto de Vitória em data diversa da venda, demonstrando que só após a conclusão da operação de importação foi realizada a operação de compra e venda;

- as mercadorias importadas também foram objeto de operação de compra e venda, para outros clientes situados em outros Estados da federação;

- em caso semelhante a Fiscalização Estadual considerou a operação absolutamente regular, sendo certo que no presente caso não há qualquer comprovação de que tenha arcado com despesas aduaneiras ou mesmo realizado pedido de compra diretamente ao fornecedor estrangeiro;

- mesmo que se pudesse admitir a existência de qualquer dúvida com relação à operação, o que se considera apenas para fins de argumentação e em observância ao princípio processual da eventualidade, nestas situações deve ser aplicado o art. 112, inciso II, do Código Tributário Nacional;

- ainda que não se entenda dessa forma, igualmente em atenção ao princípio da eventualidade, deve ser afastada toda e qualquer aplicação de penalidade, incluindo os juros e a atualização monetária.

- pela análise do Auto de Infração, é possível inferir que a Fiscalização considerou que todas as mercadorias importadas pela empresa Anolight no período autuado foram-lhe destinadas, mas o fato é que as mercadorias importadas no período fiscalizado não lhe foram integralmente destinadas;

- não há que se falar em aproveitamento indevido de imposto, uma vez que adquiriu mercadoria da empresa Anolight Ltda cuja entrada no território nacional foi tributada pelo ICMS no Estado em que situa o estabelecimento da empresa importadora;

- no caso da importação de bem do exterior, praticada pela empresa Anolight Ltda, situada no Estado do Espírito Santo, o imposto incidente na operação será devido ao Estado no qual se localizar o estabelecimento da empresa importadora, ou seja, ao próprio Estado do Espírito Santo;

- uma vez demonstrada que não houve simulação na operação realizada, já que se trata de operação interestadual de venda de mercadorias, com o devido recolhimento do ICMS para o Estado do Espírito Santo, não há que se falar em importação indireta, bem como não cabe a aplicação de qualquer penalidade a ela relativa, especialmente glosa de aproveitamento de créditos de ICMS.

Ao final, pede seja cancelado o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 1.471/1.481, contrariamente ao alegado pela Impugnante, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a Constituição de 1988, em sua redação do art. 155, §2º, inciso IX, alínea "a", determina que a cobrança do ICMS compete ao ente em que se localiza o "domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria", ocorrendo, neste local, portanto, o fato gerador da importação;

- não se pode interpretar que é o Estado onde se localiza o eventual importador, nem mesmo aquele onde realiza o desembarço aduaneiro que possui legitimidade para a cobrança do tributo, uma vez que, os mesmos configuram-se como instrumentos para realização do negócio;

- o que tem que se observar é qual Estado houve o destino prévio do bem ou mercadoria, para que se identifique qual o sujeito passivo do ICMS, na importação;

- o que almeja a Impugnante vai de encontro não somente com o dispositivo constitucional, mas também ao estabelecido na Lei Complementar n.º 87/96;

- neste caso, fica claro, que o conceito de estabelecimento deve ser conjugado com o termo "destinatário" previsto na Constituição;

- a Lei n.º 6.763/75 com redação posterior a Lei Complementar n.º 87/96, constitui subsídio inafastável para o exegeta no debate da interpretação;

- no caso em tela, as informações constantes nos documentos pertinentes às importações, que comprovam que o negócio foi realizado pela empresa mineira, através de sócios, que não por mera coincidência, são os mesmos da empresa capixaba, não deixam dúvidas acerca de quem seja o Estado beneficiário do imposto devido e não recolhido, ou seja, resulta beneficiário do ICMS o Estado de Minas Gerais;

- cita decisões do Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Supremo Tribunal Federal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- foram várias as informações da empresa atuada nos documentos de importação, supostamente, realizadas pela Anolight Ltda, não cabendo argumentar que houve erro material no preenchimento dos referidos documentos, principalmente pelo fato dessa situação ter ocorrido repetitivamente;

- a atividade econômica da Atuada é a fabricação de luminárias e outros equipamentos de iluminação, sendo que a atividade da empresa capixaba é comércio atacadista de material elétrico, sendo de fácil conclusão que aquelas mercadorias importadas e enviadas a este Estado são utilizadas como matéria prima pela empresa mineira;

- os sócios das referidas empresas são domiciliados na cidade de Belo Horizonte, conforme apresentados em telas extraídas do Sistema da Receita Federal;

- há relação de interdependência entre a empresa localizada no Estado do Espírito Santo e o importador mineiro;

- cita a Lei n.º 6.763/75 e a Consulta de Contribuintes n.º 174/05;

- o fato de empresas mineiras receberem mercadorias importadas de outros Estados situadas em salas comerciais é utilizado pelo Fisco, apenas, como indícios de irregularidades na importação;

- a não cominação da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXIV da Lei n.º 6.763/75 é em face da norma que disciplinou referida penalidade ter sua publicação e vigência em 28 de dezembro de 2007 e a lei tributária não retroage para penalizar o contribuinte e somente para, se for o caso, beneficiar o mesmo;

- as tratativas negociais das importações mencionadas, foram realizados, de fato, pela empresa mineira que é interdependente da empresa capixaba e, sendo assim, o fato de haver saídas dos produtos objeto de importações diretamente de sua coligada para outras empresas localizadas em diversas Unidades Federadas, não altera o entendimento de que o real importador é o contribuinte mineiro; essa situação demonstra, apenas, que as referidas saídas pela empresa capixaba, tiveram, por óbvio, suas tratativas negociais, realizadas através da empresa situada neste Estado;

- os créditos de ICMS estornados pelo Fisco foram decorrentes de uma operação irregular, onde houve simulações de vendas interestaduais, constatada por vários elementos comprobatórios;

- os atos relatados encontram-se perfeitamente delineado nos art. 55, inciso XXVI, e art. 56, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75, sendo legítimas as exigências das multas isolada e de revalidação.

Ao final, requer seja julgado procedente o lançamento deflagrado.

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 1.485/1.493, opina pela procedência parcial do lançamento para, em relação ao não recolhimento do imposto devido na importação, excluir as exigências relativas às mercadorias importadas e destinadas a outros Estados da Federação, mantendo-se apenas o ICMS em relação às mercadorias efetivamente encaminhadas ao Estado de Minas Gerais, conforme planilha de fls. 16/17.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI em face das seguintes imputações fiscais, relativas ao no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006:

- falta de recolhimento de ICMS na importação indireta de mercadorias;
- recolhimento a menor do imposto em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS vinculados às mercadorias importadas, sendo esta parcela apurada mediante recomposição da conta gráfica.

Para melhor visualização da decisão, passa-se a analisar cada uma das matérias objeto da autuação.

Da Importação Indireta

No Relatório Fiscal de fls. 07/11, o Fisco sustenta que a empresa sediada no Estado do Espírito Santo é coligada e interdependente da empresa mineira, em razão do parentesco dos sócios e da mesma composição societária das duas empresas envolvidas.

Os documentos de fls. 29/32 e 34/37 demonstram que os sócios da ora Impugnante são os mesmos sócios da empresa remetente, a "Anolight Ltda", e que Mauro Mansur Lasmar e Maria Amélia Bini Lasmar são pais do outro sócio, o Mauro Mansur Lasmar Júnior.

O Fisco aponta ainda, características especiais nas operações, como contrato de câmbio em nome do estabelecimento mineiro, remessa de toda a mercadoria importada para o estabelecimento mineiro e a indicação do número do telefone da Defendente nos documentos de importação.

A defesa discorre sobre o local de ocorrência da operação e o fato gerador do imposto, entendendo que se aplica ao caso a regra do inciso IX do art. 12 da Lei Complementar n.º 87/96.

Entende que a interpretação literal dada à regra contida na alínea "d" do inciso I do art. 1º da Lei Complementar n.º 87/96 não está correta, citando posicionamentos doutrinários e decisões judiciais.

A legislação que rege a matéria assim estabelece:

Constituição Federal

Art. 155.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....

IX - incidirá também:

a) **sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior** por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;**

..... (grifos não constam do original)

A Lei Complementar n.º 87/96 tentou resolver o impasse, determinando o local da operação, para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável:

"Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

.....

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

.....

Já em âmbito estadual a Lei n.º 6.763/75 estabelece o local da operação para definição do sujeito ativo e do responsável pelo recolhimento do imposto e o Regulamento do ICMS mineiro, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, assim dispõe:

Art. 61 - o local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

.....

d - importados do exterior:

d.1 o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

d.2 o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

.....

A matéria tem sido reiteradamente enfrentada em julgamentos administrativos e judiciais, tendo o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais assim decidido:

ACÓRDÃO: 13.672/00/2ª

IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - LOCAL DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OPERAÇÃO - NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DO EXTERIOR O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É O ESTADO ONDE SE SITUA O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 33, ITEM 1, ALÍNEA "I" DA LEI Nº 6763/75. INCONTESTADAS AS ALEGAÇÕES DAS IMPUGNANTES POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 88 DA CLTA. IMPUGNAÇÕES IMPROCEDENTES. DECISÃO UNÂNIME.

Também o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, ao analisar caso semelhante, manifestou da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0251.06.018083-2/001

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. SUJEITO ATIVO. O SUJEITO ATIVO DO ICMS É O ESTADO ONDE SE SITUA O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA IMPORTADA, SENDO IRRELEVANTE O FATO DO SEU INGRESSO EM OUTRO ESTADO. APURADO QUE A MERCADORIA FOI ADQUIRIDA POR MEIO DO ARTIFÍCIO DA IMPORTAÇÃO INDIRETA, SÃO LEGÍTIMOS A AUTUAÇÃO DO CONTRIBUINTE, O LANÇAMENTO DO IMPOSTO E A EXIGÊNCIA DOS CRÉDITOS EM EXECUÇÃO FISCAL. REFORMA-SE A SENTENÇA, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou sobre a matéria:

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 445544 MG (23/03/2010)

EMENTA

2. NOS TERMOS DE ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, O SUJEITO ATIVO DO ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO É O ENTE FEDERADO EM QUE LOCALIZADO O REAL DESTINATÁRIO JURÍDICO DA MERCADORIA. QUADRO FÁTICO EM QUE EVIDENCIADO O ESTADO DE MINAS GERAIS COMO SEDE DO ESTABELECIMENTO RECIPIENTE DA MERCADORIA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

STF - AGRAVO DE INSTRUMENTO 816.070 RIO GRANDE DO SUL (15/09/2010)

EMENTA

O LOCAL DA OPERAÇÃO, PARA EFEITOS DA COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL, É AQUELE EM QUE SE LOCALIZA O ESTABELECIMENTO QUE PROMOVEU A IMPORTAÇÃO DO BEM, E NÃO AQUELE ONDE SE DEU O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESEMBARAÇO ADUANEIRO (ART. 155, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL).

A Superintendência de Tributação da SEF/MG exarou a Consulta de Contribuintes n.º 174/05, com a seguinte ementa:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 174/2005

PTA N°: 16.000122401-56

ORIGEM: GOVERNADOR VALADARES - MG.

ICMS -IMPORTAÇÃO -INTERDEPENDÊNCIA - CONSIDERA-SE DESTINATÁRIA DA IMPORTAÇÃO A EMPRESA MINEIRA QUE RECEBER PRODUTO IMPORTADO DO EXTERIOR, REMETIDO POR EMPRESA QUE COM ELA MANTENHA RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA E QUE TENHA FIGURADO COMO IMPORTADORA (SUBALÍNEA 1.1.2, ITEM 1, § 1º, ART. 33 DA LEI ESTADUAL N° 6.763/75).

No caso dos autos, em tese, verifica-se a adequação da imputação fiscal, considerando-se as normas pertinentes à matéria, as quais estabelecem que a competência ativa para exigir o imposto, na mencionada operação, pertence ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria e a sujeição passiva recai sobre o estabelecimento onde a mercadoria entrar fisicamente.

Por outro lado, destaca a Impugnante que as individualizações lançadas pelo Fisco (telefone, endereço) para determinadas Declarações de Importação - DI, decorrem de erros materiais no preenchimento da documentação e que todas as importações foram efetuadas pela empresa capixaba, sendo essa que figura como importadora em todas as Declarações de Importação.

A Impugnante também aponta incorreção na afirmativa do Fisco de que todas as mercadorias importadas foram lhe encaminhadas, esclarecendo que realiza operações com diversas empresas, sendo que, apenas em alguns casos, a quantidade de mercadoria importada fora lhe encaminhada em sua totalidade.

O Fisco destaca que foram várias as informações da Impugnante nos documentos de importação, supostamente realizadas pela "Anolight Ltda" e que, nesse sentido, não cabe argumentar que houve erro material no preenchimento de todos os referidos documentos, principalmente pelo fato dessa situação ter ocorrido repetitivamente.

Explica o Fisco que a atividade econômica da Defendente é a fabricação de luminárias e outros equipamentos de iluminação, sendo que a atividade da empresa capixaba é comércio atacadista de material elétrico, sendo possível concluir que aquelas mercadorias importadas e enviadas a este Estado são utilizadas como matéria prima pela empresa mineira.

Prossegue a Autoridade Fiscal afirmando que o fato de haver saída dos produtos objeto de importação diretamente da coligada para outras empresas localizadas em diversas Unidades Federadas, não altera o entendimento de que o real importador é o contribuinte mineiro, pois essa situação demonstra, apenas, que as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referidas saídas pela empresa capixaba, tiveram suas tratativas negociais realizadas através da empresa situada neste Estado.

A questão que se apresenta, então, é aferir se acusação material do Fisco restou demonstrada nos autos, ou seja, se de fato existe a interdependência entre os estabelecimentos, de modo a se aplicar a regra prevista na subalínea "d.2" do inciso I do art. 61 da Parte Geral do RICMS/02.

A Impugnante rechaça a existência de interdependência entre as empresas (remetente e destinatária dos produtos), uma vez que os objetivos sociais são diversos, pois enquanto a "Anolight" fora criada com o objetivo social de importação de mercadorias, ela cuida da industrialização de componentes plásticos para iluminação e comércio atacadista de produtos diversos.

Salienta que outra característica da interdependência, que é a existência de funcionários em comum, não se verifica nos autos, conforme registro de empregados de ambas as empresas, que faz juntar com a peça de defesa.

Diz que não existe simulação nas operações, pois a remetente é uma empresa autônoma, com carteira variada de clientes e com um faturamento maior que o seu, o que demonstra que não fora constituída apenas para importar mercadorias em seu nome.

Salienta que o Fisco sequer aplicou a multa isolada por simulação de operações interestaduais.

Destaca que a "Anolight" mantém mercadorias em estoque, em galpão de 330 (trezentos e trinta) m² alugado em Vitória/Espírito Santo e utiliza-se da logística da empresa "Interport", para armazenamento de mercadorias.

O Fisco registra que a não aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV da Lei n.º 6.763/75, decorre da vigência do dispositivo, que só ocorreu após a publicação da Lei n.º 17.247, de 27 de dezembro de 2007, posterior, portanto, aos fatos geradores ora em análise.

Não se adentrará aqui na questão relativa à multa até mesmo pelo fato desta não ter sido aplicada. Fica apenas o registro de que, como ressaltado pelo Fisco, no período das exigências não seria, de qualquer forma, possível a exigência da penalidade dita pela Impugnante porque está não se encontrava em vigor.

Sem dúvida, a documentação juntada pela defesa demonstra a existência de espaço físico para guarda de mercadorias no Estado do Espírito Santo, bem como a contratação de armazenagem com a Interport Transportes e Serviços Intermodais Ltda (fls. 664/692).

Ademais, o Balanço Patrimonial da remetente, bem como as notas fiscais por ela emitidas comprovam a prática de atividade comercial com outras empresas, além da ora Impugnante.

Neste sentido, pode-se afirmar que a importadora e remetente das mercadorias pratica a remessa de produtos em operações interestaduais, hipótese que, em tese, desconstituiria a acusação de importação indireta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mas, em relação à interdependência, dispõe o inciso IX do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02, que:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

Pela conceituação acima, não resta qualquer dúvida de que as empresas envolvidas no presente lançamento são interdependentes, sendo aplicável o disposto na subalínea "d.2" do inciso I do art. 61 da Parte Geral do RICMS/02.

Note-se que, pela prescrição regulamentar, o compartilhamento de funcionários não se mostra relevante para a caracterização da interdependência.

Neste caso, aplica-se o disposto no art. 110 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.

Também pede a defesa, alternativamente, que em sendo mantido o lançamento, o seja apenas em relação às mercadorias destinadas ao Estado de Minas Gerais, e não pela totalidade das importações.

O Fisco ao se manifestar afirma que o fato de haver saídas dos produtos objeto de importação diretamente da coligada para outras empresas localizadas em diversas Unidades Federadas, não alteraria o entendimento de que o real importador é o contribuinte mineiro, pois essa situação demonstra, apenas, que as referidas saídas pela empresa capixaba tiveram suas tratativas negociais realizadas pela empresa mineira.

Analisando as planilhas elaboradas pela Fiscalização, constata-se que o ICMS exigido em decorrência da importação atinge o montante de R\$ 593.590,22 (quinhentos e noventa e três mil, quinhentos e noventa reais e vinte e dois centavos),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquanto o estorno de crédito alcança apenas o valor de R\$ 79.117,56 (setenta e nove mil cento e dezessete reais e cinquenta e seis centavos).

A base de cálculo apurada pelo Fisco para as importações (fl. 14) alcança o valor de R\$ 3.380.098,09 (três milhões, trezentos e oitenta mil, noventa e oito reais e nove centavos), enquanto a base de cálculo lançada nas notas fiscais endereçadas à Impugnante equivale a R\$ 698.874,42 (seiscentos e noventa e oito mil, oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e dois centavos) (fls. 16/17).

Confrontando-se os dados da planilha de fl. 21 com aqueles de fl. 14, constata-se que apenas em relação a 3 (três) DIs, as mercadorias foram integralmente encaminhadas para Minas Gerais.

Assim, adotando-se a mesma regra para se exigir o imposto devido ao Estado de Minas Gerais, a exigência fiscal deve se restringir às mercadorias efetivamente encaminhadas à Impugnante, cabendo o ICMS relativo aos demais produtos aos Estados de destino das mercadorias.

Desta forma, a lógica da tributação em favor do Estado de Minas Gerais permanece em sua universalidade, favorecendo tanto a este quanto aos demais Estados da Federação, que receberam mercadorias em idênticas condições.

Neste caso, as exigências quanto ao ICMS incidente sobre as importações, deve se restringir às remessas de mercadorias apontadas na planilha de fls. 16/17.

Por fim, esclareça-se que não se aplica ao caso o disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de normas complementares que pudessem ter sido seguidas pela Impugnante, amparando o não recolhimento e creditamento do imposto.

Do Crédito de ICMS

O crédito apropriado se refere às notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 16/17, escrituradas no livro de Registro de Entradas de mercadorias.

Salienta a Impugnante que não se pode falar em aproveitamento indevido do imposto, uma vez que adquiriu as mercadorias em operação interestadual.

Considerando a posição em relação ao imposto devido em decorrência da importação indireta, revela-se correta a exigência fiscal decorrente do imposto creditado, uma vez caracterizado o não recolhimento do ICMS ao Estado de Minas Gerais, pelas mesmas razões anteriores.

Note-se que, neste caso, o crédito estornado se refere exatamente às mercadorias encaminhadas para o estabelecimento mineiro, descaracterizando a operação interestadual.

Assim, corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Pede ainda a Impugnante 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

Com base nos dispositivos legais supracitados 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 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, em relação ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não recolhimento do imposto devido na importação, excluir as exigências relativas às mercadorias importadas e destinadas a outros Estados da Federação, conforme planilha de fls. 16/17. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que excluía, ainda, todas as exigências anteriores a 22/12/05, com base no art. 150, § 4º do CTN. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 05 de julho de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora / Designada**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.257/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168344-94
Impugnação: 40.010129091-65
Impugnante: Lalux Indústria e Comércio de Artigos de Iluminação Ltda.
IE: 062085484.00-94
Proc. S. Passivo: Flávio Couto Bernardes/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Esclareça-se, inicialmente, que os votos majoritários decidiram pela exclusão das exigências referentes às notas fiscais cujos destinatários são de outros Estados, de modo que foram mantidas apenas aquelas relativas às operações destinadas à Autuada, e, ainda assim, não em razão de suposta simulação de operações interestaduais (tal como consta da imputação fiscal), mas por força do disposto no art. 33, § 1º, item 1, letra i.1.2 da Lei nº 6.763/75 c/c a subalínea d.2 do inciso I do art. 61 da Parte Geral do RICMS/02.

Vale dizer, mantiveram-se tais exigências única e exclusivamente por ter restado configurada a hipótese de interdependência entre a “importadora jurídica” (a empresa Anolight, sediada no Estado do Espírito Santo) e a Autuada, nos termos do art. 222, inc. IX, alíneas “a” e “b” da Parte Geral do RICMS/02, tendo em vista que, além da composição societária (pais e filho) comum, a gerência de ambas é exercida pela mesma pessoa (filho).

Assim, considerando que, nos termos do art. 182, inc. I da Lei nº 6.763/75, é defeso ao Conselho de Contribuintes negar vigência a atos normativos em geral, adiro aos votos majoritários, com os mesmos fundamentos adotados pela Em. Relatora.

No entanto, e sem embargo da ausência de questionamento da matéria pela Impugnante, cabe lembrar que, segundo o art. 210 do Código Civil Brasileiro, a decadência deve ser declarada de ofício pelo julgador.

Destarte, com base no art. 150, § 4º do CTN, entendo que devem ser excluídas ainda todas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/05, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento quando da intimação do Auto de Infração (ocorrida em 22/12/10), eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte praticadas até aquela data, inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias, pelo que esta parte do crédito tributário ora exigido já se encontrava extinta, por força do disposto no art. 156, inc. VII, também do CTN.

Portanto, a divergência com os votos majoritários restringe-se à questão da decadência, pelos fundamentos que se seguem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – também chamado “autolançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a 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 as mencionadas 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, 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, 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 do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º acima transcrito, 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.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário.

Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

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 retrocitada 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 para formalização do 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, 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, inciso I, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, 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 referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, 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 recolhimento do saldo devedor apurado (pagamento *stricto sensu*, que deve ser efetuado em dinheiro no prazo fixado pela legislação) constitui apenas uma forma 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;

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 (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, 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, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro 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.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se 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, 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 então Ministro do STJ (hoje do STF) 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 próprio 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a 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 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, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

E nem se diga que no caso sob exame teria havido simulação do Contribuinte, o que afastaria a aplicação da regra especial, para dar lugar à geral. Aliás, como se viu acima, a manutenção parcial das exigências se deu não em razão da suposta simulação imputada pela Fiscalização, mas pela configuração de interdependência entre a Autuada e a empresa Anolight, situada no Estado do Espírito Santo.

Com efeito, meros indícios, presunção ou dedução não são suficientes para que se caracterize o dolo, a fraude ou a simulação; pelo contrário, a ocorrência de tais situações há de ser devidamente comprovada, não sendo este o caso dos autos, em que a Fiscalização pretendeu demonstrar a simulação a partir de simples indícios, tais como a existência de números de telefone e endereço da Autuada consignados em um contrato de câmbio e outros documentos de importação emitidos em nome do estabelecimento capixaba, ou mesmo o fato de o nome e telefone de ambas as empresas constarem num mesmo “site” eletrônico corporativo (note-se que tais circunstâncias podem até denotar a interdependência, mas não a suposta simulação).

Quanto às alegações fiscais de que a Anolight teria sido constituída com o fim específico de efetuar importações para a Autuada, além de também não terem sido devidamente comprovadas, foram rechaçadas com provas em contrário trazidas pela Impugnante, demonstrando inclusive que a empresa possui filiais, espaço físico para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

depósito e toda a logística de distribuição de mercadorias, quadro próprio de funcionários e variada carteira de clientes, inclusive em outros Estados.

Assim, à míngua de provas efetivas ou de qualquer elemento que pudesse minimamente demonstrá-la, tem-se como não comprovada a ocorrência de simulação.

Com estas considerações, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além das exigências relativas às mercadorias importadas e destinadas a outros Estados, aquelas cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 22/12/05, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento quando da formalização das exigências, com a intimação do Auto de Infração.

Sala das Sessões, 05 de julho de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**