

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.265/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159184-06
Impugnação: 40.010124261-05
Impugnante: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.07-84
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APROVEITAMENTO A MAIOR. Imputação fiscal por apropriação integral de créditos de ICMS destacado em notas fiscais emitidas por concessionárias, em cujas operações consideradas pelo Fisco como sendo “devolução de mercadorias em garantia”, foi utilizada alíquota de 12% (doze por cento). Infringência capitulada no art. 42, § 10, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, inciso XXVI do art. 55, Lei n.º 6.763/75. No entanto, não há nos autos elementos que permitam assegurar que as operações de entradas, objeto do estorno, identificadas nos arquivos do SINTEGRA com o CFOP 2101, se referem a “devolução de mercadorias em garantia”. Infração caracterizada em parte. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2003 a novembro de 2007, em decorrência de apropriação integral do imposto destacado nas notas fiscais, emitidas por concessionárias de veículos localizadas em Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo.

Consta do Auto de Infração (fl. 03) que nas referidas notas fiscais emitidas pelas concessionárias foi utilizada alíquota de 12% (doze por cento) para devolução de mercadorias em garantia, anteriormente remetidas pelo Sujeito Passivo à alíquota de 7% (sete por cento). Por este motivo, teria havido o aproveitamento indevido do excesso de crédito correspondente à diferença entre as alíquotas de remessa e de retorno das mercadorias.

Exigências da diferença do ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

A penalidade isolada foi exigida a partir de 1º de novembro de 2003.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 80/101, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- preliminarmente, alega com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional que relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2003 e dezembro de 2003, estaria configurada a decadência, uma vez que recebeu o Auto de Infração em 30 de dezembro de 2008;

- ainda em preliminar, destaca que não basta mencionar no Auto de Infração isoladamente o dispositivo legal supostamente infringido, devendo o trabalho fiscal se pautar pela descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, bem como pelo conjunto probatório que dê suporte à pretensão do Fisco sob pena de descumprimento das regras contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 88 do RPTA/MG;

- neste sentido, o equívoco cometido pela Fiscalização foi partir do pressuposto de que as operações autuadas retratavam operações de devolução de mercadorias em garantia, pois as notas fiscais emitidas pelas concessionárias trazem CFOP relativo a venda e, em contrapartida, na entrada as operações foram vinculadas a compra para industrialização;

- a acusação fiscal, feita com base no disposto no art. 42, § 10 do RICMS/02, carece de fundamentação legal e fere, por conseguinte, os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa aplicáveis aos processos administrativos por determinação constitucional;

- padece a acusação de insuficiência jurídica para determinar, com segurança, a natureza da infração imputada;

- como esta matéria se confunde com o mérito da controvérsia será demonstrada conjuntamente com ele mas requer seja reconhecida, preliminarmente, a absoluta nulidade do Auto de Infração combatido;

- quanto ao mérito, reafirma que as operações em questão dizem respeito a venda de peças de concessionárias, o que pode ter parecido estanho para a Fiscalização;

- a quase totalidade das notas fiscais objeto da autuação trazem o CFOP 6.102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e foram registradas com o CFOP 2.101 (compra para industrialização ou produção rural), o que demonstra ser o negócio jurídico existente de compra e venda de partes e peças e não de devolução em garantia;

- as vendas realizadas das concessionárias para si são uma imposição legal, sendo tal direito garantido pela Lei de Concessão Comercial (Lei n.º 6.729/79 – Lei Ferrari), a qual obriga a fabricante-concedente a proceder a recompra das partes e peças que foram alteradas ou que deixaram de ser fornecidas;

- a recompra é possível em diversas hipóteses, não apenas naquelas previstas na lei, inclusive por razões negociais;
- o negócio jurídico, livremente pactuado entre as partes, ensejará a normal tributação da operação, esta traduzida em legítima compra e venda;
- cita exemplos de outros casos de recompra que denomina de “*Sistema Caça-Peças*”, apresentando cópias de documentos que comprovariam a operação de compra e venda de mercadorias e junta documentos;
- requer produção de prova pericial a fim de demonstrar que a Fiscalização partiu de pressuposto fático equivocado e que as notas fiscais que acompanharam o Auto de Infração cuidam, todas elas, de operações de compra e venda de peças e partes, e não de operações de devolução de peças em garantia, apresentando os quesitos de fl. 100 e nomeando assistente técnico.

Ao final, requer a total improcedência do crédito lançado e que seja integralmente cancelado o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 138/147, refutando as alegações da defesa, em resumo, aos seguintes argumentos:

- não assiste razão a Impugnante no que diz respeito à decadência do crédito tributário, pois a regra invocada não se aplica ao caso, uma vez que se refere a valores que reduziram a tributação, não se completando o lançamento por homologação, o que remete à regra estabelecida pelo inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;
- os argumentos da segunda preliminar suscitada, atinentes à capitulação legal, descrição dos fatos e das circunstâncias em que praticado, confundem-se em grande parte com os argumentos de mérito sustentados pela Impugnante;
- deve ser perguntado, então, qual seria a tributação normal para operações interestaduais de compra e venda de autopeças; que a resposta a esta pertinente questão colocada pela própria Impugnante encontra-se no Anexo XV, RICMS/02, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária;
- cita os arts. 12 a 15 do Anexo XV do RICMS/02 para concluir que nas operações interestaduais com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cabe ao estabelecimento remetente, industrial ou não, na hipótese de haver Convênio ou Protocolo assinado entre o Estado de origem e Minas Gerais, a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária e, caso não haja Convênio ou Protocolo, ou em caso de descumprimento da obrigação por parte do substituto tributário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST caberá ao contribuinte mineiro destinatário das mercadorias;
- no caso dos autos, trata-se de operações interestaduais com peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, compreendidos no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo âmbito de aplicação é interno e nas seguintes Unidades da Federação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo (Protocolo ICMS 41/08);

- desta forma, o ICMS/ST deve ter seu recolhimento antecipado ou pelo remetente (concessionárias) ou pelo destinatário (fabricante), sendo vedado ao adquirente creditar-se de qualquer parcela do imposto recolhido a este título de ST;

- no caso em tela não se verifica a existência de qualquer recolhimento de ICMS/ST em DAE distinto ou GNRE específica, nos termos do art. 45 do Anexo XV do RICMS/02, para o contribuinte autuado e a Impugnante creditou-se integralmente do imposto destacado nas notas fiscais, procedimento este totalmente incorreto;

- o CFOP constante da maioria das notas fiscais (6.102) foi utilizado de maneira incorreta, pois é inconcebível imaginar que as concessionárias remeteram peças e partes para serem industrializadas no estabelecimento da Impugnante;

- ainda que tardiamente e feita sob a denominação comercial de “recompra”, é evidente que as operações em questão constituíram em devolução de mercadorias anteriormente remetidas pela Impugnante, uma vez que todas as notas fiscais objetos da autuação foram emitidas por concessionárias de veículos, revendedoras de mercadorias da Autuada e não fornecedoras de matérias primas;

- nenhum dos argumentos apresentados pela Impugnante foi capaz de contrariar a base legal da autuação, qual seja, art. 42, § 10 do RICMS/02;

- o art. 42, inciso II, alínea ‘b’ do RICMS/02, determina que, nas operações e prestações interestaduais, a alíquota será de 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

- cuidou o regulamento de expressamente ordenar a aplicação de alíquota idêntica a fim de evitar o absurdo de um contribuinte situado em Estado do Sul ou Sudeste enriquecer-se sem causa através da mera devolução de suas mercadorias remetidas a contribuintes das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo;

- cita o art. 76 do RICMS/02 para concluir não ser aceitável que o mero descumprimento pelo contribuinte das obrigações acessórias impostas pela legislação tributária tenha o condão de alterar a realidade dos fatos, nem tampouco de obrigar o Fisco a assumir as obrigações dos contribuintes;

- é desnecessária a produção da prova pericial e os quesitos formulados em nada contribuirão para esclarecer situações de fato que possam alterar o feito fiscal;

- entretanto, caso se entenda necessária a produção de tal prova, esta deve ser realizada na totalidade das primeiras vias das notas fiscais objeto da autuação, e não na pequena amostra juntada aos autos como quer a Impugnante.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 150/151 para o Fisco: 1) identificar as notas fiscais emitidas pela Autuada as quais acobertaram as operações de saídas dos produtos; 2) inserir colunas nas planilhas de

forma a demonstrar vinculação entre as notas de saída emitidas pela Autuada e as de devolução dos produtos; 3) juntar cópia de notas fiscais autuada, por amostragem; 4) informar se as mercadorias estão sujeitas ao regime da substituição tributária desde 2003; 5) informar se a Autuada é estabelecimento industrial fabricante das mercadorias consignadas nas notas fiscais autuadas.

O Fisco se manifesta às fls. 152/154, nos seguintes termos:

- **Item 1:** elabora planilha “Relação dos Remetentes”, contendo dados de 129 concessionárias de veículos remetentes das mercadorias objeto da autuação (fls. 157/159) e afirma que, com base nos arquivos Sintegra foram listadas as notas fiscais emitidas pela Autuada destinadas às concessionárias. A partir desta listagem elaborou-se planilhas “Notas Fiscais de Saída Por Ano e Destinatário” contendo dados das notas fiscais de entradas emitidas pelos remetentes e de saídas emitidas pela Autuada (amostragem impressa às fls. 161/210);

- **Item 2:** elabora planilha “Demonstrativo de Vinculação entre Itens das Notas Fiscais de Entrada e de Saída” (fls. 212/231) contendo 9.657 (nove mil, seiscentos e cinquenta e sete) itens de notas de entrada e dados dos emitentes, correspondente às notas fiscais de saída emitida pela Autuada. Explica que o objetivo da elaboração da planilha foi de demonstrar, por amostragem, que as mercadorias remetidas pelas concessionárias de veículo à alíquota de 12% (doze por cento) haviam sido enviadas pela Autuada à alíquota de 7% (sete por cento), fato que deu origem ao Auto de Infração (amostragem impressa às fls. 212/231);

- **Item 3:** esclarece que foram solicitadas à Autuada, a apresentação das segundas vias de 25 (vinte e cinco) notas fiscais de saídas cujas cópias encontram-se anexadas às fls. 236/257;

- **Item 4:** esclarece que o regime de substituição tributária para peças componentes e acessórios de veículos autopropulsados, constantes do item 14 do Anexo XV do Regulamento do ICMS, foi implementado em Minas Gerais pelo Decreto n.º 44.147/05, com efeitos a partir de 1º de dezembro de 2005;

- **Item 5:** o Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE, informado na Declaração Cadastral da Autuada é 2949-2/99 – fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores.

Conforme documentos de fls. 259/261, concedeu-se vistas dos documentos à Impugnante, que se manifestou às fls 264/270, aduzindo, em síntese, que:

- as determinações da Assessoria do CC/MG eram absolutamente pertinentes para selar, em definitivo, a controvérsia posta em discussão nos autos;

- a Fiscalização partiu de premissas totalmente equivocadas para proceder à autuação, na medida em que as operações praticadas não eram relativas à “devolução de peças em garantia”, mas sim, operações de vendas entre as partes;

- a Fiscalização, em momento algum, identificou “*as notas fiscais emitidas pela Autuada (...) as quais acobertaram as operações de saídas dos produtos (consignados nos documentos fiscais objeto da autuação)*”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os Agentes Estaduais em momento algum, demonstraram que as notas fiscais arroladas nos anexos do Auto de Infração representavam a anulação de um negócio jurídico anterior (devolução propriamente dita), e que não houve sequer, a vinculação, repita-se, entre as fictas devoluções e as anteriores operações de venda;

- os argumentos extraídos da manifestação fiscal confirmam que para a Fiscalização, o simples fato de as notas fiscais terem sido emitidas pelas concessionárias já seria suficiente para considerar as operações como “*devolução de peças em garantia*”.

Ao final, reitera sua impugnação pedindo a improcedência do crédito tributário e o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 272/273, discordando dos argumentos da Impugnante.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de outra diligência (fl. 275), para o Fisco: 1) juntar documentos, por amostragem, que comprovem inequivocamente que as operações objeto do estorno referem-se efetivamente a “*devoluções de partes e peças em garantia*” das concessionárias para a Autuada, sendo que a amostragem deveria contemplar, no mínimo, documentos relativos a 50 (cinquenta) operações realizadas pelas concessionárias, cujas notas fiscais consignaram o CFOP 6.102; 2) manifestar sobre os documentos apresentados junto à impugnação.

Em atendimento a diligência, o Fisco comparece às fls. 277/278 e esclarece:

- **Item 1:** a Autuada foi intimada a apresentar “*as primeiras vias de todas as notas fiscais (item 1 a 4.774) relacionadas às folhas 1 a 65 do Anexo 1 da referida intimação*”, e desse total foram apresentadas apenas 90 (noventa) notas fiscais, cujas cópias foram autenticadas pela Fiscalização. Pelo fato de a Autuada não ter apresentado a totalidade das notas fiscais, mas somente percentual insignificante deste total, não foi possível verificar as informações contidas em cada um dos documentos fiscais objeto da autuação. Salvo exceções previstas na legislação tributária a não apresentação da 1ª via do documento fiscal impede o abatimento do valor sob a forma de crédito;

- **Item 2:** observa-se que os papéis anexados pela Autuada não podem ser sequer considerados documentos por constituírem simples cópias xerográficas que não possuem assinatura nem qualquer outro elemento que possa identificar a real autoria.

Junta cópia da Intimação (fls. 279/280), e do respectivo Anexo 1 (fls. 281/345).

A Impugnante, em correspondência dirigida à Delegacia Fiscal de Betim (fls. 347/349) reproduz parte da diligência da Assessoria do CC/MG, para destacar o fato de a mesma ter determinado a produção de provas por amostragem, enquanto a solicitação da Agente Fiscal requer a apresentação da primeira via de 4.774 (quatro mil, setecentas e setenta e quatro) notas fiscais. Requer que seja reavaliada a necessidade da apresentação da totalidade dos documentos, e pede prorrogação do prazo para apresentação das notas fiscais, o qual é deferido pela Fiscalização (fl. 348).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, às fls. 349/352, expõe sobre as dificuldades de apresentação da totalidade dos documentos, mencionando novamente o despacho da Assessoria o qual solicita a apresentação por amostragem.

Às fls. 350/352, a Impugnante relaciona 90 (noventa) notas fiscais autuadas, e promove a juntada das respectivas cópias às fls. 353/447.

Às fls. 448 a ACT/AF/Betim concedeu vistas à Impugnante dos documentos por ela própria juntados.

A Assessoria do CC/MG exara Despacho Interlocutório de fls. 455/456 para que a Impugnante promova a juntada de documentos relativos aos meses e exercícios especificados no quadro de fl. 455.

A Assessoria do CC/MG também determina nova Diligência (fl. 457) para o Fisco, após cumprimento do Despacho Interlocutório, acostar aos autos, por amostragem, documentos que comprovem, inequivocamente, que as operações objeto do estorno, referem-se a devoluções de mercadoria das concessionárias para a empresa Autuada.

O Fisco se manifesta às fls. 459/460, em síntese:

- cita o inciso III do art. 16 da Lei n.º 6.763/75;
- ao se recusar a apresentar documentos de exibição obrigatória, essenciais para o esclarecimento dos fatos, o contribuinte, como vem agindo reiteradamente desde o início da fiscalização, embaraçou os trabalhos da fiscalização e agora, também, do Conselho de Contribuinte;
- a despeito do prazo para entrega dos documentos ter sido por diversas vezes ampliado e de ter sido determinado até mesmo que fosse apresentada somente uma pequena amostra de notas fiscais, o Sujeito Passivo permaneceu inerte;
- diante da injustificada recusa da Autuada que durante todo o desenrolar da autuação apresentou percentual insignificante do total de notas fiscais, não tem condições de cumprir o despacho da Assessoria do CC/MG, que determinou a juntada aos autos, por amostragem, de documentos que comprovem a que se referem efetivamente as citadas operações.

Ao final, reitera o pedido para que seja julgado procedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, à fl. 463, retorna os autos à Delegacia Fiscal de Betim para que seja anexado o comprovante de recebimento, pelo Sujeito Passivo, do Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG às fls. 455/456 e, em seguida, ou depois de regularizada a intimação ao Sujeito Passivo, proceder conforme o determinado pela Assessoria do CC/MG na Diligência de fl. 457.

À fl. 465 a ACT/Betim regulariza a intimação do Despacho Interlocutório ao Sujeito Passivo (fls. 465/466).

A Impugnante se manifesta às fls. 467/468 aduzindo que os documentos por ela juntados anteriormente são suficientes à compreensão e ao julgamento. Destaca ser esta a terceira intimação que recebe desde a interposição da Impugnação, para que acoste documentos aos autos, documentação que a seu ver, deveria ter sido resolvida

pelo Agente Fiscal por ocasião dos procedimentos que redundaram na lavratura do Auto de Infração. Ao final, propugna pela remessa dos autos ao CC/MG para julgamento, ou caso assim entendam que seja ordenada a produção de prova pericial.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 470/484, opina, em preliminar pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento do pedido de prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 22 de março de 2011, em preliminar e à unanimidade, exara despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento da intimação, informe qual o percentual das operações relacionadas no Auto de Infração e por ela denominadas de "recompra", se referem a mercadorias anteriormente vendidas às suas concessionárias.

A Impugnante comparece aos autos à fl. 493 e informa que, tendo em vista as operações autuadas - à exceção daquelas correspondentes às Notas Fiscais n.ºs 188.925, 188.930, 191.572 e 069.346 (fls. 481/482) - não constituírem operações de devolução, não foi possível fazer a vinculação solicitada.

O Fisco se manifesta às fls. 495/496 ressaltando que a Impugnante não cumpriu a determinação contida no despacho interlocutório exarado pelo CC/MG.

Do Segundo Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG reitera seu entendimento anterior constante do parecer de fls. 470/484, para que seja considerado parcialmente procedente o lançamento, devendo o estorno recair apenas sobre as operações de entrada identificadas na planilha constante no CD de fl. 258 com CFOP 2.94.9 indicativo de "*Outras Entradas de Mercadorias*".

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2003 a novembro de 2007, em decorrência de apropriação integral do imposto destacado nas notas fiscais, emitidas por concessionárias de veículos localizadas em Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo.

Consta do Auto de Infração (fl. 03) que nas referidas notas fiscais emitidas pelas concessionárias foi utilizada alíquota de 12% (doze por cento) para devolução de mercadorias em garantia, anteriormente remetidas pelo Sujeito Passivo à alíquota de 7% (sete por cento). Por este motivo, teria havido o aproveitamento indevido do excesso de crédito correspondente à diferença entre as alíquotas de remessa e de retorno das mercadorias.

Exigências da diferença do ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

A penalidade isolada foi exigida a partir de 1º de novembro de 2003.

Da Preliminar

Primeiramente a Impugnante suscita como preliminar a ocorrência de decadência. Contudo, a arguição de decadência do crédito tributário constitui, no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, objeto a ser tratado no exame de mérito, ocasião em que a matéria será tratada.

Ainda em preliminar, argui a Impugnante a nulidade do lançamento invocando os arts. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e 142 do Código Tributário Nacional, sob o pretexto de que houve erro quanto à capitulação legal, descrição dos fatos e das circunstâncias em que foi praticado.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Diante destas normas verifica-se que, quanto ao aspecto formal da constituição do crédito tributário, o Auto de Infração descreve com clareza a infração praticada, identifica os artigos infringidos e demonstra os valores do crédito tributário exigido.

Consta do “Relatório” do Auto de Infração (fl. 03) que o estorno se refere ao excesso de créditos apropriados, correspondente à diferença entre a alíquota de remessa e a de retorno das “mercadorias recebidas em devolução”.

Além disto, da análise do Auto de Infração também resta demonstrado que a Fiscalização atendeu aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional, pois:

- 1 – verificou, em seu entendimento, a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinou o crédito tributário;
- 3 – calculou o imposto que entendeu devido;
- 4 – identificou o sujeito passivo;

5 – propôs a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal que entendeu infringida.

Fica claro, portanto, que, independente de qualquer ressalva, o Auto de Infração contém a descrição da ocorrência (materialidade) bem como o fundamento (motivação) da ação fiscal.

Verificar se a autuação pode ser mantida, ou seja, se efetivamente os fatos indicados no lançamento materializaram-se, constitui-se matéria de mérito.

Ademais, a Impugnante não demonstra quaisquer dúvidas de que as exigências fiscais são decorrentes da apropriação indevida de crédito. Tanto é que em todas as oportunidades se defendeu com bastante propriedade das acusações.

Veja-se, neste ponto, que a própria Defendente reconhece que a matéria se confunde também com o mérito das exigências quando também será apreciada.

Portanto, não deve ser acolhida a arguição de nulidade do lançamento.

Da Perícia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante pleiteia também a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

“Quesito 1: Os itens descritos nas Notas Fiscais anexadas ao Auto de Infração são partes e peças de veículos automotores?”

Quesito 2: O CFOP das Notas Fiscais de recompra evidenciadas pela Fiscalização correspondem a um CFOP de devolução de compra/anulação de venda? As Notas Fiscais foram, em algum momento, declaradas inidôneas pelas Fiscalização?

Quesito 3: As Notas Fiscais de recompra contêm destaque do IPI, que foi tributado por ocasião da venda?

Quesito 4: A operação de recompra está prevista na Lei Ferrari?

Quesito 5: É possível afirmar que a operação é uma operação de devolução/anulação de venda da concessionária, uma vez que nas Notas Fiscais relacionadas pela Fiscalização não consta a Nota Fiscal de venda da FIAT? É possível fazer uma vinculação entre todas as Notas Fiscais que foram arroladas nos Anexos do Auto de Infração com as anteriores operações de remessa (da Impugnante para cada uma das concessionárias), de modo a se demonstrar eventual “*devolução de peças em garantia*”?”

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa e aqueles que vieram aos autos após as determinações da Assessoria do CC/MG e a providência determinada pela Câmara mostram-se suficientes para a elucidação da questão.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada,

acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG) (grifos não constam do original)

Ademais, na esfera administrativa deve-se ter em mente as regras constantes do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

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

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

.....
II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
 - b) de realização impraticável;
 - c) considerado meramente protelatório.
-

Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela que os quesitos apresentados pela Impugnante poderiam ter sido por ela própria respondidos.

Observa-se que o primeiro quesito, consiste apenas na indagação se as mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas são partes e peças de veículos automotores. Essa situação pode ser confirmada por meio do exame das notas fiscais anexadas, por amostragem, às fls. 30/71, 236/257 e 353/446. Ademais, a própria Impugnante poderia apresentar esclarecimentos sobre esta questão pois trata-se de sua área de atuação.

Os demais quesitos estão relacionados ao CFOP constante das notas fiscais de recompra e se a operação de recompra está prevista na chamada Lei Ferrari.

Quanto aos CFOPs das operações objeto de autuação (entradas), verifica-se que além de se poder confirmar a classificação das operações por meio das notas fiscais, referidos códigos encontram-se demonstrados (por item) nas planilhas de fls. 11/19, 161/210 e 212/231.

É de se notar, portanto, que há nos autos elementos e informações suficientes de modo a possibilitar a compreensão quanto à classificação e natureza das operações de entrada, cuja parcela dos correspondentes créditos imputa-se a ilegitimidade.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona a ocorrência de decadência.

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.

Contudo, 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 de 2003 a novembro de 2007. 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 período questionado. 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.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem, no entendimento da Fiscalização, as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

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, 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 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.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2004, findando-se em 31 de dezembro de 2008.

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 30 de dezembro 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No que tange ao mérito propriamente dito, tem-se que, segundo consta, a autuação teria sido motivada por infringência ao disposto no art. 42, § 10 da Parte Geral do RICMS/02.

De acordo com as informações constantes no SICAF a Impugnante inscreveu-se neste Estado em outubro de 1996 e encontra-se em funcionamento exercendo a atividade econômica classificada no Código Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 29.49-2-99 que corresponde a “*Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores*” (fl. 104).

Importante verificar a norma tida como infringida diante da situação posta nos autos, *in verbis*::

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

.....
§ 10. Na devolução, total ou parcial, de mercadoria ou bem recebidos, inclusive em transferência, de outra unidade da Federação, a alíquota aplicável será a mesma adotada no documento que acobertou o recebimento.

A norma contida no retrotranscrito § 10 tem como finalidade manter o equilíbrio da carga tributária determinando que nas operações em que especifica (*devolução, inclusive em transferência*), a alíquota aplicável seja a mesma utilizada no documento que acobertou o recebimento (ou a entrada) da mercadoria.

O procedimento fiscal, com base nos arquivos transmitidos pela própria Impugnante através do Sintegra, apurou os valores tidos como indevidamente apropriados.

A Fiscalização elaborou o levantamento das entradas de mercadorias recebidas das diversas concessionárias (“Relação de Remetentes” - fls. 157/159), e aplicou sobre o valor dessa entrada o percentual de 5% (cinco por cento), correspondente à diferença entre a alíquota de entrada, ou “*retorno*” (12%), e a de saída, ou “*remessa*” do estabelecimento autuado (7%).

São estes os fatos que motivam a acusação fiscal que, como visto ao se tratar da preliminar de nulidade levantada pela Impugnante, estão claros no Auto de Infração.

Figuram como remetentes das mercadorias 129 (cento e vinte e nove) empresas, estabelecidas nos estados no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo.

A totalidade das operações, objeto do estorno, consta do CD anexado à fl. 73 e abrange 4.774 (quatro mil, setecentos e setenta e quatro) notas fiscais.

As planilhas contendo demonstrativo das diferenças encontram-se anexadas em meio físico (impressas), por amostragem, às fls. 11/19.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A recomposição da conta gráfica, por exercício, está demonstrada às fls. 21/25.

Verifica-se, assim, que o cerne da questão consiste na definição sobre qual é, na realidade, a natureza das operações relativas às entradas das mercadorias no estabelecimento da Impugnante cujas notas fiscais e respectivos créditos foram objeto de estorno.

De um lado entendeu a Fiscalização que o fato de a Defendente ser estabelecimento cuja atividade econômica é a fabricação de peças de automóveis, associado à questão dos emitentes das notas fiscais serem concessionárias de veículos da marca FIAT, seria suficiente para caracterizar as operações (entradas) como sendo “*devolução de peças em garantia*”.

Para tanto, desconsiderou-se a Classificação Fiscal das Operações (CFOP) consignadas nas notas fiscais pelos emitentes dos documentos, bem como os respectivos códigos escriturados nos livros fiscais e informados nos arquivos eletrônicos pela Autuada.

Importa ressaltar que, na quase totalidade dos documentos emitidos pelas concessionárias, consta o CFOP 6.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), correspondente (na entrada) ao CFOP 2.101 (Compra para industrialização ou produção rural), os quais foram utilizados para escrituração do livro Registro de Entradas e informados ao Sintegra, pela Impugnante (fls. 30/7 e 353/446).

Por sua vez a Impugnante se defende argumentando que as operações objeto do estorno não se enquadram no conceito de “*devolução de mercadorias*”, assim entendido o ato de comércio resultante do desfazimento, ou da anulação de um negócio jurídico. Assegura que essas operações se referem a “*recompra*” de peças e acessórios das Concessionárias.

Para comprovar o alegado, a partir de alguns documentos fiscais autuados elaborou demonstrativo e juntou cópias dos correspondentes registros contábeis (Razão Conta Movimento), no qual demonstra os pagamentos à concessionária, relativo a “*recompra*” de parte do estoque, por amostragem.

O despacho exarado pela 2ª Câmara (fl. 485) teve por finalidade a obtenção de informações acerca do percentual de operações denominadas “*recompra*”, em relação ao total de saídas para as concessionárias.

A busca por essas informações advinha do fato de que as operações denominadas “*recompra*” pela Impugnante, foram consideradas pela Fiscalização como se fossem “*devoluções de mercadoria em garantia*”, e, assim sendo, a Defendente poderia ter deixado de observar o disposto no já transcrito § 10 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, exatamente o fundamento da autuação.

Cabe então indagar se as operações sob análise, escrituradas pela Impugnante no CFOP 2.101 – “*Compras para industrialização*”, corresponderiam a operações de “*recompra*” como ela afirma, ou como “*devolução*” como entende a Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante recordar que toda devolução de mercadoria, seja ela total ou parcial, pressupõe uma anterior e imediata venda ou remessa do mesmo produto, com valores e quantidades compatíveis.

Assim, ocorre a devolução quando o destinatário recebe a mercadoria e emite nota fiscal (mencionando o documento de entrada) para acobertar o retorno e o desfazimento do negócio jurídico, ato que se materializa nos lançamentos fiscal e contábil para anulação da operação de entrada (por exemplo, baixa no estoque, na obrigação financeira).

É certo que com os avanços da informatização, e até mesmo em atendimento a exigências visando a uniformização de procedimentos impostas pela Administração Fiscal (Sujeito Ativo), a sistemática de controle tanto fiscal quanto contábil das operações realizadas pelos contribuintes, passou a ser exercido através de mecanismos implementado em nível nacional, a exemplo das informações transmitidas através dos arquivos do SINTEGRA e do SPED.

Com efeito, é correto afirmar que um dos parâmetros utilizados para obtenção de dados sobre a natureza das operações praticadas é, sem dúvida, o código de classificação fiscal atribuído pelos contribuintes, ou seja, a Classificação Fiscal de Operações e Prestações – CFOP (RICMS/02 – Anexo V – Parte 2).

No que tange às operações de devoluções propriamente ditas, interessa à solução da presente contenda identificar, sobretudo as entradas que poderiam ser classificadas com o **CFOP “2.201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento”**, entre outros, ou aquelas que podem ser equiparadas a essas entradas.

Há que ser ponderado que a operação mercantil denominada “recompra” foi instituída pela Lei n.º 6.729/79, conhecida como “Lei Ferrari”, a qual dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre.

Na realidade, o instituto da “recompra” advém da obrigação comercial imposta ao concedente de ressarcir o concessionário, relativamente ao valor do estoque, nas situações elencadas no art. 10 da referida lei, dispondo especificamente no § 3º:

Lei n.º 6.729 de 28 de novembro de 1979.

Art. 10 - O concedente poderá exigir do concessionário a manutenção de estoque proporcional à rotatividade dos produtos novos, objeto da concessão, e adequado à natureza dos clientes do estabelecimento, respeitados os limites prescritos nos §§ 1º e 2º seguintes.

.....
§ 3º - O concedente reparará o concessionário do valor do estoque de componentes que alterar ou deixar de fornecer, mediante sua recompra por preço atualizado à rede de distribuição ou substituição pelo sucedâneo ou por outros indicados pelo concessionário, devendo a reparação dar-se em um ano de ocorrência do fato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se que a operação de “recompra” se constitui, na verdade, em uma espécie de pacto comercial entre o concedente e concessionário, uma vez que assegura à concessionária a garantia de recompra pelas representadas (montadora ou fabricante) por preços atualizados, de todas as peças e ferramentas fornecidas à rede de distribuição, que se encontrem em situação ociosa, ou de obsolescência.

Sob a ótica da contabilidade do comprador, verifica-se que na operação de recompra, tal qual na de compra, surge para o adquirente uma obrigação financeira para com o fornecedor, tendo por contrapartida um aumento do ativo da empresa na mesma proporção (estoque ou matéria-prima, conforme o caso).

Depreende-se que do ponto de vista comercial e contábil, na verdade a “recompra” se confunde com a compra, embora deva ser assinalado que existem situações nas quais a “recompra” não está necessariamente vinculada a uma operação anterior de saída do “comprador”.

Nessa situação encontram-se, por exemplo, os chamados para *recall*. Nesses casos as montadoras convocam os proprietários dos veículos da marca para fazerem substituição de peças, o que, na prática, é efetuado pelas concessionárias. Por sua vez a “recompra” da peça substituída é realizada pelo fabricante da peça e não necessariamente pela montadora.

Importante ressaltar que o RICMS/02 – Anexo V – Parte 2, que cuida da Classificação Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, não contempla uma classificação específica para as operações intituladas “recompra”.

Repita-se, pela importância, que no presente caso as operações sobre as quais se questiona a apropriação integral dos créditos foram classificadas pelos remetentes (concessionárias) com o CFOP 6.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros). A Impugnante por sua vez escriturou essas entradas com o CFOP 2.101 (Compra para industrialização ou produção).

Ainda no que diz respeito às operações entre a Impugnante e as concessionárias, a partir das informações fornecidas pela Fiscalização constantes no CD (fls. 258) sobre a classificação fiscal das operações (CFOP) e a quantidade de mercadoria, verifica-se que o total de entradas no estabelecimento autuado é 36.457 (trinta e seis mil, quatrocentos e cinquenta e sete) produtos, e a de saída é 25.157 (vinte e cinco mil, cento e cinquenta e sete).

Depreende-se que a diferença entre a quantidade de mercadoria vendida (saída) e a quantidade de entradas no estabelecimento autuado é de 11.300 (onze mil e trezentos). Equivale a afirmar que a saída é menor que a entrada.

Portanto, não há nas notas fiscais objeto do estorno elementos que autorizem desconsiderar a classificação atribuída pela Impugnante com o CFOP 2101, porquanto não se pode afirmar que essas entradas se referem a “*devolução de mercadorias*”.

Nesse contexto, é de se notar que a real classificação das operações continua sendo o ponto central da controvérsia (se devolução ou compra).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabe-se que toda devolução de mercadoria, seja ela total ou parcial, pressupõe uma anterior e imediata venda ou remessa do mesmo produto, com valores e quantidades compatíveis.

Assim, ocorre a devolução quando o destinatário recebe a mercadoria e emite nota fiscal (mencionando o documento de entrada) para acobertar o retorno e o desfazimento do negócio jurídico, ato que se materializa nos lançamentos fiscal e contábil para anulação da operação de entrada (por exemplo, baixa no estoque, na obrigação financeira).

Sabe-se que um dos critérios para se identificar a natureza das operações é, sem dúvida, o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, constante no documento fiscal, e, por conseguinte, informados pelos contribuintes nos arquivos eletrônicos.

Com base nesse critério, da análise dos demonstrativos das notas fiscais emitidas pela Impugnante – Anexos 1 a 5 constantes dos arquivos gravados no CD (fls. 73), se verifica que apenas nas Notas Fiscais n.ºs 188925, 188930 e 191572, emitidas por Atlas Veículo Ltda em 2003 (itens 145, 146 e 152 do Anexo 1), e na Nota Fiscal n.º 069346 emitida por Blumare Veículo Ltda em 2006 (item 5 do Anexo 4), constam CFOP 2949, indicativo de “outras entradas de mercadoria”.

Para todas as demais operações o CFOP informado é 2101, correspondente à “compra para industrialização”.

Na busca por outros elementos que permitam identificar a real natureza das operações objeto do estorno, é importante fazer uma breve análise das correspondentes notas fiscais de entradas juntadas, por amostragem, pela Fiscalização às fls. 30/71, e pela Impugnante às fls. 353/446, confrontado-as com o “Demonstrativo de Vinculação Entre os Itens da Notas Fiscais de Entrada e de Saída” anexados pela Fiscalização às fls. 212/231, por solicitação da Assessoria do CC/MG.

Ressalta-se que das notas fiscais anexadas, apenas duas constam no referido “demonstrativo de vinculação”, a saber: Notas Fiscais n.ºs 228410 e 286277.

Anote-se que todos os dados demonstrados no quadro abaixo foram extraídos do “Demonstrativo de Vinculação Entre os Itens da Notas Fiscais de Entrada e de Saída” constante do CD (fls. 258), com as adaptações de estilo.

Cabe destacar ainda que no referido demonstrativo de vinculação, as “Notas Fiscais de Saída” (CFOP 6102), correspondem às notas fiscais emitidas pela Defendente para venda de mercadorias às concessionárias, e as “Notas Fiscais de Entrada” (CFOP 2101) se referem às notas fiscais emitidas pelas concessionárias.

Dados das Notas Fiscais de Entrada – CFOP 2.101					Dados das Notas Fiscais de Saída - CFOP 6.102				
Data	NF	Quant.	Valor Prod.	Alíquota	Data	NF	Quant.	Valor Prod.	Alíquota
19/08/03	228410	2,00	265,96	12,00	21/03/03	48578	1,00	114,02	7,00
19/08/03	228410	4,00	93,84	12,00	06/03/03	15288	1,00	22,14	7,00
19/08/03	228410	4,00	100,36	12,00	28/02/03	9852	2,00	47,34	7,00
16/09/03	286277	1,00	28,99	12,00	22/01/03	926424	3,00	77,10	7,00

No que se refere à data, nas operações demonstradas nas duas primeiras linhas do quadro acima, observa-se que o lapso temporal entre a saída dos produtos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante e o de entrada é de aproximadamente 05 (cinco) meses. Já na demonstrada na terceira linha o período é superior a 06 (seis) meses, e na quarta, o intervalo entre a operação de saída e de devolução é de quase 08 (oito) meses. Normalmente as devoluções de mercadorias ocorrem imediatamente após o seu recebimento.

Com relação às quantidades, no quadro acima se constata que apenas a quantidade de saída do produto demonstrado na última linha (3,00) é superior à quantidade de entrada ou “devolução” (1,00). Significa dizer que nas demais operações a quantidade de mercadoria “devolvida” seria superior às saídas da Defendente.

Quanto aos valores dos produtos constata-se, por exemplo, que o preço unitário de saída do primeiro produto é de R\$ 114,02 (cento e quatorze reais e dois centavos). Portanto, inferior ao preço unitário de entrada que é de R\$ 132,98 (cento e trinta e dois reais e noventa e dois centavos). Significa dizer que o valor da mercadoria “devolvida” seria superior ao seu custo ou o preço de venda (saída) da Impugnante.

Registra-se que essas incompatibilidades relacionadas às datas das operações, às quantidades e aos valores dos produtos, podem ser verificadas em quase todas as situações elencadas no “Demonstrativo de Vinculação Entre os Itens da Notas Fiscais de Entrada e de Saída” constante do CD (fls. 258).

Com relação às quantidades, partindo-se da análise global das operações (quantidade total de produtos), a distorção fica mais evidente uma vez que o total de produtos nas operações de saídas é de 25.157 (vinte e cinco mil, cento e cinquenta e sete produtos), para um total de mercadorias “devolvidas” de 36.457 (trinta e seis mil, quatrocentos e cinquenta e sete produtos).

Esses números revelam que as quantidades de produtos supostamente recebidos em devoluções, superam em 11.300 (onze mil e trezentos) a quantidade de mercadorias saídas do estabelecimento em operações de venda para as concessionárias.

Diante da total falta de compatibilidade entre as operações de saída e as de entrada (datas, quantidades e valores), e tendo em vista não haver nos autos elementos que autorizem desconsiderar os CFOPs informados pela Impugnante nos arquivos do Sintegra, não é possível afirmar que as operações objeto do estorno, identificadas com o CFOP 2101, se referem a “*devolução de mercadorias em garantia*”.

Logo, relativamente às entradas classificadas com o CFOP 2101, não se justifica o estorno de crédito.

Desse modo o estorno dos créditos sob exame deverá recair apenas sobre as operações de entradas identificadas com o CFOP 2949 referentes às Notas Fiscais n.ºs 188925, 188930, 191572 e 069346, não se sustentando a tese de utilização incorreta dos CFOPs 6102 e o 2101, por falta de provas da ocorrência de tal situação.

Importante destacar que este Conselho de Contribuintes já decidiu matéria semelhante a dos presentes autos consubstanciada no Acórdão n.º 18.367/09/2ª que tem a seguinte ementa:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO -
APROVEITAMENTO A MAIOR. IMPUTAÇÃO FISCAL DE
APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS TENDO EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VISTA QUE A IMPUGNANTE RECEBEU MERCADORIAS DE EMPRESA SEDIADA EM ESTADOS DAS REGIÕES NORTE, NORDESTE, CENTRO OESTE E DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, COM O ICMS DESTACADO À ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO), PARA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EM GARANTIA, ANTERIORMENTE REMETIDAS À ALÍQUOTA DE 7% (SETE POR CENTO), CREDITANDO-SE DESTE VALOR. EXIGÊNCIA DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II DA LEI 6763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, DA MESMA LEI. ENTRETANTO, NÃO RESTOU CARACTERIZADO NOS AUTOS TRATAR-SE DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS PARA OS FINS PRETENDIDOS NO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para manter as exigências apenas sobre as Notas Fiscais nº 188925, 188930, 191572 e 069346. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator) que mantinha apenas as exigências em relação à Nota Fiscal nº 069346, excluindo todas as demais nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2011.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.265/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159184-06
Impugnação: 40.010124261-05
Impugnante: Fiat Automóveis SA
IE: 067123354.07-84
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/Betim

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 restringe-se à tese de decadência arguida pela Impugnante, que acolho.

Assim, esclareça-se desde logo que mantenho as exigências relativas apenas à Nota Fiscal de nº 069436, em relação à qual não há de se falar em decadência, uma vez que emitida pelo remetente e escriturada pela Impugnante no exercício de 2006.

Relativamente às demais, emitidas e escrituradas nos meses de março e abril de 2003, excludo as exigências por entender que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (30-12-10), o crédito tributário exigido já se encontrava extinto, por força do disposto no § 4º do art. 150 c/c o inciso VII do art. 156, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia mais ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolancamento”*, *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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 do art. 150, 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.

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 geral 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, inciso 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 (reconfirmado no presente caso), 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, *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 do CTN.

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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 conseqüência 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 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, inciso I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que o crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 30 de dezembro de 2003* – já se encontrava parcialmente extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (30/12/10), em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**