

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.289/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167930-62
Impugnação: 40.010128736-75
Impugnante: Unicel Industrial e Comercial Ltda.
IE: 702800979.00-88
Proc. S. Passivo: Sílvio Aparecido Crepaldi/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO – Constatado o recolhimento a menor de ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em documentos fiscais declarados falsos e ideologicamente falsos pelo Fisco. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, nos termos do art. 55, inciso X e XXXI e art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal devidamente respaldado no art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Excluído do crédito tributário as exigências relativas aos documentos fiscais que tiveram o pagamento comprovado. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, mediante conferência de livros e documentos fiscais, no valor original de R\$ 59.500,53, relativo ao período de 12/07/05 a 17/03/09, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes do uso de documentos fiscais, declarados falsos ou ideologicamente falsos, nos termos do Ato Declaratório de Inidoneidade e Falsidade Ideológica de nº 10702710.000001 de 25 de maio de 2010.

Exige-se o recolhimento do imposto devido, multa de revalidação e Multa Isolada conforme preceitua o art. 55, X e XXXI da Lei Estadual nº. 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 133/142, acompanhada dos documentos de fls. 143/411.

Afirma que promoveu a consulta ao sistema SINTEGRA quando das aquisições das mercadorias da empresa Oregom Comércio e Distribuição de Papel Ltda, sendo este o procedimento padrão da empresa, inexistindo qualquer irregularidade no SINTEGRA naquela oportunidade.

Declara que as operações ocorreram de fato, sendo que as mercadorias eram transportadas por uma empresa terceirizada, contratada por ela própria, e os produtos eram sempre retirados na sede da empresa Oregom Comércio e Distribuição de Papel Ltda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta grande volume de documentos com o objetivo de comprovar os pagamentos concernentes as aquisições em tela, e entende estar comprovada a efetiva aquisição das mercadorias, uma vez que as entradas foram registradas no livro fiscal.

Faz alusão à boa-fé inerente as operações, aduzindo que não poderia ser prejudicada por uma conduta irregular de terceiros.

Entende convalidada a regularidade das operações pela conduta do Fisco Mineiro e Fisco Paulista, que agindo no exercício rotineiro da fiscalização, precederam à verificação das mercadorias transportadas e dos documentos que acobertavam as operações dando prosseguimento ao transporte.

Apresenta precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que entende ser aplicável à matéria dos autos.

Questiona a exigência do crédito tributário, requerendo aplicação da decadência conforme previsão do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Ao final, suscita a existência de “fato novo” relativo à empresa Matrix SCJ Comércio de Papéis Importação e Exportação Ltda que seria sucessora da empresa Oregom Comércio e Distribuição de Papel Ltda.

Com tais considerações requer a improcedência do lançamento.

O Fisco comparece aos autos e apresenta sua manifestação às fls. 414/417, pleiteando a manutenção dos trabalhos fiscais por ter o lançamento sido realizado de forma perfeita e regular.

Salienta que a boa-fé sustentada pela Impugnante não se presta a modificar o Auto de Infração, vez que nos termos do art. 136 do CTN, as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente ou responsável.

Relativamente à verificação das operações pelos postos fiscais mineiros e paulistas, considera que a conferência das mercadorias e mesmo a aposição de carimbos não se prestam a assegurar a idoneidade da operação e veracidade dos documentos fiscais. Da mesma forma comprovantes de pagamentos apresentados.

Reportando-se às consultas ao SINTEGRA, traz à baila a ressalva do próprio sistema quanto à sua validade, vez que é baseado em informações prestadas pelo próprio contribuinte e não possui valor de certidão.

No que tange à decadência, pugna pela aplicação do disposto no art. 173, I do CTN.

Por derradeiro, tratando da alegada sucessão, demonstra a irrelevância da discussão, vez que o cerne da questão é a irregularidade dos documentos fiscais emitidos pela empresa Oregom Comércio e Distribuição de Papel Ltda e não pela suposta sucessora.

Da Instrução Processual

Em Sessão de Julgamento realizada em 05 de abril de 2011, fls. 422, a 2ª Câmara de Julgamento deferiu o pedido de vistas para o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cancelar as exigências relativas aos documentos fiscais para os quais a Impugnante comprovou o pagamento das operações mercantis e Ivana Maria de Almeida (Revisora) que o julgava procedente.

Em Sessão de Julgamento no dia 12 de abril de 2011, fls. 423, o Presidente da 2ª Câmara de Julgamento, nos termos do art. 6º da Portaria 04/01 declarou prejudicados os votos proferidos na sessão anterior e converteu o julgamento em diligência para que o Fisco manifestasse objetivamente sobre a comprovação dos pagamentos efetuados ao fornecedor e a possível vinculação com as notas fiscais e os documentos juntados pela Impugnante às fls. 291/409.

Em cumprimento à diligência, fls. 426/430, o Fisco informou ser possível a vinculação entre as notas fiscais e comprovantes de pagamentos no montante de R\$ 110.979,02 e apresentou nova manifestação nos moldes anteriores, pugnano pela procedência do lançamento.

Após vista dos autos, fls. 447, à Impugnante trouxe nova remessa de documentos pretendendo demonstrar a existência de outros pagamentos não trazidos aos autos naquela primeira oportunidade.

O Fisco, às fls. 538/541, procedeu à identificação dos outros pagamentos com os novos documentos trazidos pela Impugnante, no patamar de R\$ 157.517,48, e finalizou requerendo a procedência integral do lançamento.

DECISÃO

A acusação fiscal é de que, mediante a conferência de livros e documentos fiscais, apurou-se que a Autuada recolheu ICMS a menor no valor original de R\$ 59.500,53, no período de 12/07/05 a 17/03/09, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes do uso de documentos fiscais declarados falsos ou ideologicamente falsos nos termos do Ato Declaratório de Inidoneidade e Falsidade Ideológica de nº 10702710.000001 de 25 de maio de 2010.

A autuada entende estar convalidada a regularidade das operações, uma vez que todas as mercadorias passaram pela conferência e fiscalização dos Postos Fiscais Paulistas e Mineiros existentes no itinerário cujos agentes consideraram idôneos os documentos fiscais e permitiram o prosseguimento do transporte. No entanto, a conferência das mercadorias e mesmo a aposição de carimbo fiscal nas notas fiscais não tem o condão de assegurar a idoneidade das mesmas.

Afirma que promoveu a consulta ao sistema SINTEGRA quando das aquisições das mercadorias. Porém, tal providência, por si só, não tem o poder de desconstituir o feito fiscal. Ressalte-se que a mesma traz a seguinte ressalva:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se verifica às fls. 19 dos autos, os documentos fiscais emitidos pela empresa Oregom Comércio e Distribuição de Papel Ltda foram declarados falsos ou ideologicamente falsos em função da constatação procedida pelo Fisco Paulista da inexistência do estabelecimento para o qual foi obtida a inscrição, uma vez que, apesar da existência do endereço lá nunca funcionou a empresa referida.

Aqui cumpre fazer uma breve distinção quanto às penalidades aplicadas.

No Auto de Infração lavrado são cobradas duas Multas Isoladas, uma prevista pelo inciso X do art. 55 da Lei 6.763/75, referente ao exercício de 2005, e outra prevista pelo inciso XXXI do mesmo artigo, aplicável aos períodos posteriores.

Inicialmente, a Impugnante erige a decadência do direito da Fazenda Pública realizar o lançamento com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). No entanto, tal dispositivo se refere à homologação tácita dos valores recolhidos pela Contribuinte por ocasião do lançamento realizado, e não dos valores não pagos que são submetidos ao lançamento de ofício, previsto no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

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;

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em decisão de 15/03/07 confirmou tal posição em acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS, mas tributado pelo ISS, a Contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, como na situação ora em análise. Entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150 do CTN, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, sob a luz do art. 173, inciso I do CTN, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário expirou em 31 de dezembro de 2010, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23 de novembro de 2010, conforme consta às fls. 06 dos autos.

No que tange ao estorno de créditos, consubstanciado pela declaração de que os documentos fiscais relacionados são falsos ou ideologicamente falsos, destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal empreendida pelo Fisco.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas no RICMS. Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade dos respectivos documentos. É pacífico na doutrina o efeito *ex tunc* dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde suas emissões.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo ensina Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Editora Forense, p. 782):

O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

O ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova, não nascendo essa com a publicação do mesmo no Diário Oficial do Estado, que visa tornar pública a situação preexistente, possuindo natureza declaratória e não normativa.

Em que pese à boa fé da Impugnante nas operações realizadas com o remetente paulista cujos documentos fiscais foram declarados falsos ou ideologicamente falsos, há que se observar que salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, da efetividade, da natureza ou da extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional

Cumprе salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como falsos ou ideologicamente falsos. O ato declaratório configura formalmente a irregularidade, e materialmente descreve a situação que ensejou a declaração, demonstrando de maneira inequívoca serem os documentos fiscais inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

Quanto ao ponto central das discussões, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício.

Contudo, autoriza-se o reconhecimento da legitimidade do crédito quando existe a prova de que a operação autuada tenha sido paga, pois, como é sabido, o ICMS é um tributo de natureza indireta, na qual quem recebe é quem de fato suporta o ônus do imposto.

Neste compasso o Fisco intitulou as notas fiscais como falsas ou ideologicamente falsas pela presunção legal que é própria do ato declaratório.

Não obstante esta presunção legal, a Contribuinte trouxe aos autos grande número de documentos que se vinculam às operações autuadas, mais precisamente algumas notas fiscais tidas como falsas, demonstrando que o crédito originário dos documentos é legítimo.

Estes documentos, no mínimo, são também uma presunção de que os pagamentos neles representados foram feitos aos fornecedores da Impugnante, razão pela qual, resta afastada a sanção tributária daquelas notas fiscais que se vinculam aos cheques apresentados.

Assim, conforme conclui o Fisco, foram anexados aos autos inúmeros comprovantes de pagamento das mercadorias, totalizando num total de operações de R\$ 495.838,84. Deste total, R\$ 268.496,50 são pagamentos efetivados e devidamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovados nos autos, indicando assim, o desembolso de caixa para fazer frente às aquisições dos produtos.

Posto isto, e nos termos da fundamentação supra, julga-se parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos documentos fiscais para os quais a Impugnante comprovou o pagamento das operações mercantis.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos documentos fiscais para os quais a Impugnante comprovou o pagamento das operações mercantis. Vencidos, em parte, a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora) que o julgava procedente e o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que excluía, ainda, as exigências anteriores a 23/11/05, com base no § 4º do art. 150 do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

CAMA/RN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.289/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167930-62
Impugnação: 40.010128736-75
Impugnante: Unicel Industrial e Comercial Ltda
IE: 702800979.00-88
Proc. S. Passivo: Silvio Aparecido Crepaldi/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A imputação fiscal constitui aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso dos documentos fiscais declarados inidôneos ou ideologicamente falsos.

A decisão da Câmara de Julgamento se deu pela procedência parcial do lançamento, cancelando, porém, as exigências relativas aos documentos fiscais para os quais houve a comprovação de pagamento por parte da Contribuinte.

Assim, trata o presente lançamento sobre discussão acerca da legitimidade de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais.

A Lei Complementar nº 87/96, por determinação da própria Constituição da República/88, prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação fiscal.

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

Por sua vez, a legislação mineira trata a matéria no art. 30 da Lei nº 6.763/75, com regulamentação dada pelo inciso V do art. 70 do RICMS/02, a saber:

LEI Nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Conforme grifado, a legitimidade dos créditos na situação em análise está condicionada à prova concludente de que o imposto devido pelo emitente do documento fiscal foi pago em sua integralidade.

Isso porque, alicerçado na regra da não cumulatividade do ICMS, não é justo nem legal admitir que o Estado destinatário arque com o ônus do crédito do imposto sem efetivamente confirmar-se o pagamento do mesmo na origem.

Sob outro aspecto, o estorno do crédito do ICMS relativo às notas fiscais declaradas falsas, ideologicamente falsas e inidôneas tem amparo legal e não fere o princípio da não cumulatividade, mas pelo contrário, ratifica-o, na medida em que estorna créditos de ICMS inexistentes.

Consoante Acórdão nº 20.156/11/1ª desta Casa, tais normas condicionantes de crédito do imposto se alicerçam no comando constitucional para acautelar o interesse público, limitando o creditamento ao imposto cobrado na operação anterior. Explica-se: a conduta de contribuinte que determina a declaração de inidoneidade/falsidade ideológica de seus documentos fiscais visa precipuamente afastar a cobrança e o respectivo recolhimento do tributo devido, por meio de práticas que obstaculizam a cobrança regular do imposto.

No caso em tela, verifica-se que a Impugnante não traz aos autos nenhuma prova que possa atestar que os emitentes dos documentos fiscais recolheram o imposto destacado nas notas fiscais a ela destinadas.

Assim, na premissa da dúvida originada pela existência de documento fiscal inidôneo, há de ser destacado esse comando constitucional de supremacia do interesse público sobre o particular, vedando-se o creditamento do imposto.

Ademais, outra é também a razão de ser obstaculizado o direito pretendido pela defesa.

Prescreve o art. 110 do RPTA:

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.

Do texto acima, infere-se que não cabe ao Órgão Julgador negar aplicação ao Regulamento do ICMS, em especial, o disposto no inciso V do art. 70, anteriormente mencionado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale ressaltar também, tendo em vista a decisão majoritária assentada na boa-fé do adquirente das mercadorias, de que a responsabilidade por infrações de ordem tributária é objetiva, conforme art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN).
Transcreve-se:

Art. 136- Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Por essas considerações, com a devida vênia, dirijo parcialmente dos doutos votos vencedores para entender a impossibilidade do creditamento efetuado pela Autuada, julgando totalmente procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2011.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.289/11/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000167930-62	
Impugnação:	40.010128736-75	
Impugnante:	Unicel Industrial e Comercial Ltda.	
	IE: 702800979.00-88	
Proc. S. Passivo:	Silvio Aparecido Crepaldi/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Esclareça-se, inicialmente, que os votos majoritários são pela exclusão das exigências referentes às notas fiscais em relação às quais restou demonstrada pela Impugnante a efetiva realização das operações, mediante a juntada de documentos comprobatórios dos respectivos pagamentos.

De fato, apesar das reiteradas afirmações da Fiscalização de que o cerne da controvérsia não é a realização das operações, mas a inidoneidade/falsidade das notas fiscais, concordo com a fundamentação dos votos majoritários no sentido de que a simples existência do respectivo ato declaratório não é o bastante para caracterizar a infração.

Assim, tendo a Impugnante provado a efetiva realização de parte das operações sobre as quais recaem as exigências, mediante a juntada de comprovantes dos respectivos pagamentos, em relação a estas não se sustenta o estorno dos créditos, até porque, não tendo a Fiscalização produzido provas em sentido contrário, há de se presumir a boa fé da Autuada na realização das transações comerciais, cabendo lembrar que à época dos fatos o ato declaratório ainda não havia sido publicado.

Portanto, a divergência restringe-se à tese de decadência parcial arguida pela Impugnante, que acolho, para excluir ainda as exigências relativas às aquisições ocorridas anteriormente ao dia 23/11/05, com base no art. 150, § 4º do CTN, sob o entendimento de que, quando da intimação do Auto de Infração, ocorrida em 23/11/10, esta parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta, por força do disposto no art. 156, inciso VII, também do CTN.

Destarte, independentemente da mencionada comprovação de pagamento das operações, entendo que devem ser excluídas todas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23/11/05, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data.

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

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, 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 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 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 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Com estas considerações, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir todas as exigências *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 23 de novembro de 2005*, sob o entendimento de que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (23/11/05), 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.

Excluo, ainda, nos termos dos votos majoritários, as exigências referentes às notas fiscais em relação às quais restou demonstrada pela Impugnante a efetiva realização das operações.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**