

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.352/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000156757-67  
Impugnação: 40.010122145-74  
Impugnante: Matielli Comércio, Importação e Exportação Ltda  
IE: 525181112.00-00  
Proc. S. Passivo: Sérgio José dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS em decorrência de saída de mercadoria com o benefício da isenção, uma vez que o estorno do crédito proporcionalmente às saídas internas abrigadas pela isenção está previsto no art. 71 do RICMS/02 e inciso I do art. 32 da Lei n.º 6.763/75. Contudo, a Multa Isolada aplicada com base no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 deve ser excluída por inaplicável à espécie. Mantidas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de estorno do crédito proporcional às saídas internas abrigadas pela isenção, conforme previsto no inciso I do art. 71 do RICMS/02 e inciso I do art. 32 da Lei n.º 6.763/75, no período de maio de 2002 a junho de 2007.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 342/369, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- inicia sua defesa fazendo uma síntese de sua vida comercial e destacando ser pessoa jurídica, voltada para o ramo do comércio de produtos agrícolas, com possibilidade de explorar a importação e a exportação de produtos e equipamentos, empregando mais de 100 (cem) pessoas em suas atividades diretas, agregando aos compromissos do Estado de Minas Gerais com a regularidade nos cumprimentos de suas obrigações acessórias e principais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o expressivo Auto de Infração é totalmente nulo e arbitrário, posto que fundamentado em mera suposição de uso indevido de créditos, sem, contudo, comprovar o uso destes créditos em nenhuma das hipóteses que descrevem o RICMS;

- há nulidade absoluta tanto na forma como no conteúdo jurídico, porque ignorou direitos constitucionais, dentre eles: o da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência e violou, indiscriminadamente, os princípios pétreos que regem a Administração Pública, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, conforme preceitua o art. 37 da Carta Suprema, e suas emendas;

- pese o elevado e árduo labor desenvolvido na ação fiscal pelos Agentes de Fiscalização, pelo que se vê, até ultrapassaram as fronteiras de suas competências - porquanto, fiscalizaram período já alcançados pela prescrição;

- tanto na esfera administrativa como na judicial a Magna Carta e as leis extravagantes não vacilam em dar o comando da defesa plena, geral e irrestrita, não viciada, nos termos do art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988;

- no caso, verdadeiramente, não poderá exercer seu lícito direito de defesa, posto que, em momento algum foi intimada a demonstrar através de documentos que não utilizou os créditos encontrados em sua conta gráfica, aliás, na própria explanação da Fiscalização vê-se que os créditos encontrados são todos legítimos;

- as provas deveriam ser conseguidas a custas de diligências do próprio Fisco, posto que, não pode autuar em mera suposição de uso indevido de crédito;

- poderia o Fisco notificar todos fornecedores para confirmar a autenticidade e legitimidade desses créditos, caso considerasse insuficiente as provas pelas próprias escrituração contábil como se viu;

- estando o Fisco em posse de todos documentos exigidos e prontamente atendidos, não é permitido apurar eventual tributo em "alíquota média";

- torna-se totalmente temerário a exigência tributária em comento;

- além da não observância pela Administração Pública através de seus agentes dos princípios da ampla defesa e do contraditório, existiu, também, lesões aos princípios que regulam a própria Administração com a inobservância do art. 37 da Constituição Federal de 1988;

- a Fiscalização com o lícito objetivo de prejudicar, deixou de cumprir o manual supremo, atropelando a ordem do procedimento administrativo, perseguindo a empresa, evidenciando que tais trabalhos, eram para favorecer a concorrência e atrapalhar seus negócios, como forma de impedir seu crescimento;

- evidencia-se, também, o desrespeito ao Capítulo da Administração Pública da Constituição Federal, quando ignora dados reais a serem apurados, fazendo e construindo suas exações com base em meras conjecturas aritméticas só para dificultar o exercício da ampla defesa;

- durante o procedimento administrativo, todos documentos solicitados foram de pronto entregues, portanto, não há dúvida de que a Fiscalização tem a obrigação de demonstrar de forma contundente a base de cálculo utilizada em suas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

narrativas, e, não simplesmente fazê-lo como mera "média de alíquota" como o fez, sequer demonstrando o critério real utilizado, fato que lesa o princípio da moralidade e legalidade dos atos administrativos;

- cita e transcreve o art. 196 do Código Tributário Nacional:
- houve completa inobservância por parte da Fiscalização das determinações legais, pois não definiu na intimação a data de término da fiscalização, fato que causa nulidade absoluta do presente lançamento;
- ao contrário do que afirmado, não creditou de nada que não lhe fosse de direito, porque, adquiriu produtos, pagou pelas ditas mercadorias, recebeu-as e fez jus aos créditos decorrentes da alíquota e imposto destacado nas operações;
- absurdamente sem nenhuma lógica a Fazenda anulou os créditos relativos as operações mas, em momento algum, intimou-a para comprovar sua boa-fé, ou seja, sequer intimou para explicar o porque não estornou;
- não há razão para as infrações imposta, porque a inércia do Fisco é patente, não realizou as diligências devidas, tampouco, cuidou-se de exigir explicação para o não estorno de créditos não utilizados em nenhum aspecto;
- evidentemente que para se exigir o estorno de créditos legítimos adquiridos com base no princípio da não-cumulatividade, deveria o Fisco comprovar que as operações que originaram os créditos são inidôneas;
- é inadmissível a imposição com base em mera conjectura, como no caso;
- fica ignóbil as assertivas por parte da Autoridade Fiscalizadora, quando se tem a relação de todos os fornecedores e simplesmente os ignoraram, sabem onde estão estabelecidas cada empresa fornecedoras que deram origem aos créditos e mesmo assim gloza créditos legítimos e sem uso, aplicando-lhe, como se não bastasse a restrição ao direito advindo de principio constitucional, multa isolada de cunho confiscatório;
- observe-se tratam de créditos legítimos apurados através de operações de compra de produtos, e, quando da saída, como muito bem se verificou a Fiscalização, ora possuem base de cálculo reduzida, ora são isentas, portanto, não há sequer cabimento para o argumento de apropriação indevida de créditos, porque simplesmente esses créditos ficam acumulados na contabilidade, sem a possibilidade de uso e o único aproveitamento que se poderia existir era a restituição por parte da Fazenda do Estado ou a transferência a terceiro, nem uma e nem outra foi realizada;
- se a lei estadual que alude a Fiscalização, tivesse o condão de restringir a não-cumulatividade, o caso não era para aplicabilidade de multa, simplesmente porque nenhuma vantagem teve com o crédito acumulado na sua conta gráfica, e, o Fisco por sua vez, nenhum prejuízo teve, haja vista que os créditos estavam sem uso;
- a Fazenda, sem nenhum critério lógico, estornou os créditos advindos de corretas entradas, alegando que o contribuinte deveria estornar quando teve saídas isentas, aplicando-lhe multa isolada, porque segundo seu entendimento o não estorno absurdamente conseguiu caracterizar aproveitamento indevido dos créditos encontrados intactos na conta gráfica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- está comprovada a inércia da Fiscalização, vejam que a legalidade da operação vem acompanhada por ausência da própria autoridade fiscal, posto que, sequer ignorou a entrada dos produtos, ou seja, confirmou-as;

- confirma o Fisco a aquisição das mercadorias devidamente acompanhada de notas fiscais, cuja impressão fora por ele autorizada, logo, o direito ao crédito é legítimo, eficaz e necessário;

- não obstante a imposição do pagamento do tributo ser um verdadeiro despautério, porque apurado com base em "média de alíquota", quando os agentes fiscais estavam com todos os documentos necessários para apuração real, ainda, tem que suportar a imposição de multa totalmente descriteriosa, enfadonha e atroz;

- pior que uma imposição ilógica, é a majoração da multa em seu grau máximo, quando evidenciado a boa-fé, a ausência de dolo em eventual descumprimento de obrigações acessórias;

- logo, não poderia o Fisco, ainda que verdade fosse, calcular uma multa desta natureza, de forma ilegal, sem fundamentação jurídica;

- a falta de lógica na majoração é absoluta, principalmente quando a Fiscalização teve acesso a toda documentação exigida;

- constituem aspecto impoluto, a descrição minuciosa da imposição de multa e exigência do tributo, não se pode admitir liberalidade impositiva, através de atos discricionários do Fisco;

- a exigência intitulada multa isolada por aproveitamento indevido de créditos é, no mínimo, imprudente, errônea, ilegal, por óbvio que a simples manutenção destes créditos, legítimos por sinal em conta gráfica, não poderia ser caracterizado uso indevido, culminando na aplicabilidade de multa confiscatória;

- assim, é inadmissível, exigir multa com caráter confiscatório;

- já em outras oportunidades a matéria foi objeto de exame, tanto na esfera judicial como na administrativa, devendo se constatar o grau de intenção do contribuinte em lesar o Fisco, para praticar a multa que regulamenta a lei;

- o procedimento da Fiscalização lesa o princípio basilar da lealdade processual, eis que utiliza expedientes que afrontam as normas constitucionais apenas com o objetivo de conseguir fundamentos para justificar a exigência imposta e conseguir números para tornar o lançamento excessivamente oneroso;

- o direito ao crédito do ICMS nasce de princípios constitucionais e suas condições, se existirem, serão apenas aquelas impostas pela Constituição Federal, estando expressamente vedado a uma fonte formal infraconstitucional, como é o caso da lei ordinária, restringir tal direito;

- cita entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o princípio da não cumulatividade;

- o "Decreto" , constitui uma espécie de fonte formal (regulamentar) que não se encontra elencada pelo art. 59 da Constituição Federal e, assim, não se identifica com nenhuma daquelas que constitui o processo legislativo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é cristalino, manso e pacífico o entendimento de que, até mesmo pela literalidade, o conceito de "expressão legislativa tributária" deve ser compreendido como gênero, do qual a lei é uma espécie, o decreto é outra espécie e a portaria é outra, mas dentre estas espécies a lei é a única que faz parte do processo legislativo;

- mas mesmo a lei não tem o condão de restringir direito advindo de norma constitucional, a exemplo do princípio da não-cumulatividade;

- persistindo o entendimento de que decreto do Poder Executivo tem competência para instituir e exigir o tributo ou a penalidade, haveria de se concluir, absurdamente, que o princípio da legalidade da tributação se perfaz, inclusive, através da utilização de qualquer fonte formal secundária do direito;

- o art. 97 do Código Tributário Nacional, ao se referir à lei, está restringindo a seu alcance, impondo uma verdadeira Limitação Constitucional ao Poder de Tributar e reportando-se exclusivamente à lei ordinária ou à lei complementar;

- por mais absurdo que possa parecer, da consulta ao Auto de Infração em tela, verifica-se que o ato administrativo de lançamento tributário faz menção apenas a dispositivos do decreto que instituiu o RICMS/02, o que afronta as disposições ao art. 144 do Código Tributário Nacional;

- o lançamento tributário é nulo de pleno direito porque eivado do vício da inconstitucionalidade quando exige tributo ou aplica penalidade baseando-se exclusivamente em decreto ou em lei que procura regular princípio constitucional;

- a denúncia espontânea compreende a exclusão da responsabilidade penal pela prática do ato ilícito;

- cita o art. 18 do Código Tributário Nacional;

- portanto, os créditos constatados e existentes na conta gráfica, consoante declarou a Fiscalização, não foram apurados por esta, mas, tão apenas confirmado a legalidade da escrituração, porque os créditos já estavam declarados;

- com isso, ainda que se admita que a ausência de estorno causaria aplicabilidade de pena, evidentemente que esta jamais poderia ser arbitrada em 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos créditos existentes, porque está acobertada pela denúncia espontânea quando declarou seu crédito;

- sua boa-fé comprova-se pela escrituração regular, pelas DAPIs e arquivos eletrônicos entregues, pelos pagamentos dos tributos devidos, sobretudo, pelas informações apresentadas aos Fisco espontaneamente, devendo ser reduzida a penalidade.

Ao final, requer que o lançamento seja julgado totalmente improcedente e determinado o seu arquivamento e que sejam restituídos os créditos em sua conta gráfica.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 620/626, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Contribuinte não está diante de verdadeira perseguição, conforme afirma, o trabalho desenvolvido foi fruto de atendimento de solicitação da Diretoria de Gestão Tributária, quanto à regularidade do montante acumulado de ICMS passível de transferência, tendo a Fiscalização se baseado, além de todas as infringências capituladas no Auto de Infração, nos arts. 32, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e 70, inciso II do RICMS/02 e não em fundamentos inexistentes e aleatórios;

- as mercadorias destinadas à comercialização em operações internas estão ao abrigo da isenção, sendo assim, são objeto de estorno os créditos apropriados quando da entrada tributada;

- não há que se falar na violação dos direitos constitucionais citados pela defesa, eles só servem para compor a redação da defesa dentro da linha de raciocínio que se adotou: um ataque desrespeitoso, falacioso, apoiado em princípios tributários apresentados genericamente e sem a colocação de alegações factíveis;

- deveriam ser realmente apresentados argumentos que comprovassem a falta de esteio do Auto de Infração, como afirma a defesa, e não apenas ameaças;

- quanto à alegação de que a Fiscalização ultrapassou as fronteiras de sua competência alcançando períodos já prescritos, deve ser aplicado o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- não é faculdade do contribuinte o estorno dos créditos e sim dever, como expressamente consta dos arts. 32, I da Lei n.º 6.763/75 e 70, II do RICMS/02;

- não há que se falar em defesa antes de notificado o contribuinte do lançamento do crédito tributário, o momento de apresentar documentos que refutem as infrações imputadas seria agora, o que não se vê;

- a infração é, conforme art. 55, inciso XXVI, apropriação do crédito em sua conta corrente, e seu "uso" inclusive pode mesmo ocorrer quando o contribuinte deixa de pagar imposto devido em período quando crédito indevido é mantido em sua escrituração, fato ocorrido, tanto que no feito fiscal se cobra imposto não recolhido;

- diferentemente do que alega a defesa, o Fisco teve zelo quando da apuração do valor do crédito tributário, para tanto foram levadas em consideração todas as informações fornecidas pelo contribuinte, sendo o método adotado, alíquota média, perfeitamente idôneo, haja vista que foi apurada a média das alíquotas levando-se em conta todos os valores recolhidos a título de ICMS dividido pelos respectivos valores totais das notas fiscais, uma a uma, conforme demonstrado nas planilhas constantes do Anexo I (fls. 23/255);

- a menção ao art. 196 do Código Tributário Nacional está sendo feita porque a defesa por não tem argumentos concretos que possam refutar o feito fiscal;

- não se caracteriza como denúncia espontânea o fato de o contribuinte manter em sua escrituração os créditos que deveriam ter sido estornados conforme art. 208 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA/MG.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

**Da Instrução Processual**

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 09 de fevereiro de 2011, em preliminar e à unanimidade, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco explicasse porque não foram considerados os registros tipo 54 transmitidos conforme documentos de fls. 381/437, uma vez que o arbitramento é fundamentado na falta destes (fls. 06). Em seguida vista à Impugnante.

Atendendo à solicitação da 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, o Fisco se manifesta à fl. 631, anexando os documentos de fls. 632/657 e apresentando os seguintes esclarecimentos:

- analisando os arquivos Sintegra transmitidos pelo contribuinte, através da ferramenta "Auditor Eletrônico" no "menu" Auditoria fiscal/integridade/Valor do ICMS 50x54" verifica-se, para os exercícios de 2004/2006, uma diferença significativa nos valores de ICMS para os registros 50 e 54;

- se fossem levados em consideração os valores dos "registros 54", significativamente maiores que os do "registro 50", o estorno obviamente também seria maior, portanto mais desfavorável ao contribuinte.

O Processo retorna à 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG que, em sessão realizada em 17 de junho de 2011, em preliminar e à unanimidade, converte o julgamento em diligência para que o Fisco renove a intimação de fl. 660, considerando o endereço do advogado constante da procuração de fl. 371.

Diante desta nova intimação, a Impugnante se manifesta às fls. 669/670, destacando que o processo é complexo, necessitando de análise detida sobre os documentos, motivo que a leva a solicitar que se abra vistas dos autos, fora da Administração, pelo prazo mínimo de 10 (dez) dias.

O pedido da Impugnante é acatado, conforme documentos de fls. 671/674, mas esta não se manifesta.

---

***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de que, no período de maio de 2002 a junho de 2007, a Impugnante teria deixado de efetuar o estorno do crédito proporcional às saídas internas abrigadas pela isenção, conforme previsto no inciso I do art. 71 do RICMS/02 e inciso I do art. 32 da Lei nº 6.763/75.

Importante destacar que os valores levantados foram levados a recomposição e, pela irregularidade, foram estornados da conta gráfica da Impugnante os créditos do ICMS considerados, pela Fiscalização, como apropriados em desacordo com a legislação.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

**Da Preliminar**

Primeiramente, cumpre verificar as arguições de defesa no sentido de ser o Auto de Infração totalmente nulo e arbitrário, posto que fundamentado em mera suposição de uso indevido de créditos, sem, contudo, comprovar o uso destes créditos em nenhuma das hipóteses descritas no RICMS/02.

Sustenta ainda a Impugnante a configuração de nulidade absoluta do lançamento, tanto na forma como no conteúdo jurídico, porque teriam sido ignorados direitos constitucionais, dentre eles: o da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência e violado, indiscriminadamente, os princípios pétreos que regem a Administração Pública, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, conforme preceitua o art. 37 da Carta Suprema, e suas emendas.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

.....

Analisando os dispositivos acima transcritos claramente percebe-se não configurar-se a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Não bastasse a clareza do próprio Auto de Infração verifica-se também que o feito fiscal está embasado no Relatório Fiscal de fls. 06/10 que, também, explica, pormenorizadamente, o histórico da ocorrência e a capitulação legal do fato e das penalidades aplicadas.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Neste sentido, cumpre citar posicionamento jurisprudencial sobre a questão, a saber:

NÚMERO DO PROCESSO: 1.0024.06.002479-1/001

RELATOR: FERNANDO BOTELHO

DATA DA PUBLICAÇÃO: 26/05/2009

EMENTA:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO. I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZADNO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA

Não houve, como alega a Impugnante cerceamento ao seu direito de defesa, pois não ocorreu “ausência de análise criteriosa de documentos e informações” ou transferência de ônus de prova pelo Fisco. Na verdade, foi justamente a análise criteriosa da escrita da Impugnante que levaram à autuação.

Também não há que se envolver os remetentes das mercadorias cujo crédito está sendo glosado, como quer a Impugnante, uma vez que o estorno promovido não está afeto à operação anterior, mas sim à obrigatoriedade de estorno em função das saídas isentas.

Assim incabível o pedido da Impugnante para que se intime os remetentes das mercadorias ou que sejam os mesmos objeto de diligência pelo Fisco, pois estas medidas em nada impactam o presente feito fiscal e, muito menos, com ele tem relação.

Não há prova ou mesmo indício nos presentes autos que corroborem com o entendimento da Defendente de que esteja sendo objeto de perseguição, conforme afirma em sua impugnação. O trabalho desenvolvido foi fruto de atendimento de solicitação da Diretoria de Gestão Tributária, quanto à regularidade do montante acumulado de ICMS passível de transferência.

Ademais, está claro que a Fiscalização baseou-se fundamentalmente, além dos demais dispositivos capitulados no Auto de Infração, nos arts. 32, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e 70, inciso II do RICMS/02.

Portanto, não há que se falar na violação dos direitos constitucionais citados pela defesa, devendo ser rejeitadas as prefaciais arguidas.

### **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.

Afasta-se a suposta violação do 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 maio de 2002 a junho 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período.

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.

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 Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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 2002, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2003, findando-se em 31 de dezembro de 2007.

No caso dos autos, em 05 de dezembro de 2007, data considerada como a de formalização do lançamento do crédito tributário pois, conforme consta do documento de fl. 341, foi nesta data que a Impugnante recebeu o Auto de Infração, o Fisco podia sim exigir as eventuais diferenças do tributo informado no exercício de 2002.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 2002, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2008.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 05 de dezembro de 2007 (fl. 341), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2002, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Ancora-se tal afirmação em decisão do Superior Tribunal de Justiça, conforme REsp 973189/MG, a seguir transcrito:

RESP 973189 / MG

RECURSO ESPECIAL 2007/0183099-0

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA (1125)

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DATA DO JULGAMENTO: 04/09/2007

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJ 19/09/2007 P. 262

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.

1. NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).
2. SE A FAZENDA PÚBLICA NOTIFICA O CONTRIBUINTE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO PRAZO DE CINCO ANOS A QUE ALUDE O ART. 173, I, DO CTN, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, AINDA QUE A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA SE DÊ FORA DESSE PRAZO.
3. É DEVIDA A TAXA SELIC NOS CÁLCULOS DOS DÉBITOS DOS CONTRIBUINTES PARA COM A FAZENDA PÚBLICA FEDERAL.
4. ANTE A EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA O USO DA MESMA TAXA MORATÓRIA UTILIZADA PELA FAZENDA FEDERAL, MOSTRA-SE LEGÍTIMO O USO DA SELIC. PRECEDENTES.
5. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

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

Cumpra-se explicitar que a Impugnante não se defendeu precisamente sobre o objeto da autuação atendo-se, em determinados momentos de sua defesa, em tratar de idoneidade dos documentos, sendo esta matéria estranha aos presentes autos.

Lembre-se que a imputação fiscal no caso em tela é de deixar de efetuar o estorno do crédito proporcional às saídas internas abrigadas pela isenção, conforme previsto no inciso I do art. 71 do RICMS/02 e inciso I do art. 32 da Lei n° 6.763/75.

Para melhor elucidação da questão, veja-se as disposições contidas nos arts. 32, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e 70, inciso II do RICMS/02, *in verbis*:

Lei n.º 6.763/75:

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

.....  
RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

.....  
Assim, no caso dos autos, as mercadorias destinadas à comercialização em operações internas estão ao abrigo da isenção, sendo assim, são objeto de estorno os créditos apropriados quando da entrada tributada, na forma da legislação acima transcrita.

Frise-se que as normas mineiras estão em consonância com as normas constitucionais que também determinam tal estorno, a saber:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(:

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

.....  
Assim, não cabem aqui as alegações de violação dos direitos constitucionais citados pela defesa, precipuamente, do princípio da não cumulatividade que encontra, na hipótese tratada nos autos, limitação no próprio texto constitucional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repita-se, pela importância, não ser necessária intimação do Fisco comprovando a utilização dos créditos, pois estes se encontram escriturados na conta corrente da Impugnante.

Acrescente-se não ser faculdade do contribuinte o estorno dos créditos. Este representa um dever expresso na Constituição Federal e nos arts. 32, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e 70, inciso II do RICMS/02.

Impõe-se, deste modo, que sejam estornados os créditos relativos à diferença entre o valor destacado nos documentos fiscais de entrada e o valor legalmente admitido como crédito, nos termos definidos na legislação. Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, não procedem as alegações da Impugnante no que tange à suposta inexistência de fundamento legal que ampare o lançamento ora questionado.

Assim, não há também que se falar em ofensa ao princípio da legalidade.

Quanto à apuração do crédito tributário, é importante ressaltar que foram levadas em consideração todas as informações fornecidas pela Impugnante.

O método adotado pela Fiscalização, alíquota média, é idôneo, haja vista que foi apurada a média das alíquotas levando-se em conta todos os valores recolhidos a título de ICMS dividido pelos respectivos valores totais das notas fiscais, uma a uma, conforme demonstrado nas planilhas constantes do Anexo I (fls. 23/255).

A “alíquota média” é a média aritmética das alíquotas das mais de 7.000 (sete mil) notas fiscais de entrada e saída avaliadas e traduzida nos “Registros tipo 50” dos arquivos Sintegra, processadas pelo programa denominado “Auditor Eletrônico”, certificado e homologado pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Preocupada com a questão da apuração da “alíquota média”, a 2ª Câmara de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que o Fisco explicasse porque não foram considerados os “Registros tipo 54” transmitidos conforme documentos de fls. 381/437, uma vez que o arbitramento é fundamentado na falta destes (fls. 06).

Em resposta a esta solicitação, o Fisco esclarece que, analisando os arquivos Sintegra transmitidos pela Impugnante, através da ferramenta "Auditor Eletrônico" verifica-se, conforme documentos de fls. 632/657, para os exercícios de 2004, 2005 e 2006 relativos às operações de saída, uma diferença significativa nos valores de ICMS para os “Registros tipo 50 e 54”.

Ressaltando que o Auto em questão refere-se a estorno de crédito indevidamente apropriado, se fossem levados em consideração os valores do "Registro tipo 54", significativamente maiores que os do "Registro tipo 50", o estorno também seria maior, portanto mais desfavorável ao contribuinte.

Sendo assim, considerando-se as várias intimações feitas pela Fiscalização no sentido de obter informações e seguindo a linha de raciocínio adotada para o trabalho em questão, confronto de alíquotas médias de entrada e saída, não há como se considerar os "Registros tipo 54" informados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com respeito à penalidade aplicada pela Fiscalização, cumpre ressaltar que a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 não se encontra em perfeita consonância com as disposições legais pertinentes.

Com efeito, tal como assinalado pela Câmara Especial em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 3.479/09/CE, a infringência constatada nos autos não se subsume a hipótese tratada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

O que ora se discute é a forma mediante a qual há de ser sancionada a conduta do contribuinte que apropriou indevidamente os créditos referentes às operações em questão. Vale dizer, a divergência existente entre o entendimento predominante neste Conselho e a posição adotada pela Fiscalização consiste especificamente na identificação da sanção aplicável no presente caso.

Até o advento da Lei n.º 14.699, de 1º de novembro de 2003, não existia na legislação deste Estado qualquer penalidade incidente sobre o valor do crédito do imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

Somente a partir da edição da citada lei foi inserida esta base de cálculo da multa isolada no ordenamento jurídico mineiro. Até então, as únicas multas isoladas alusivas à utilização indevida de créditos do ICMS constavam dos incisos IV e XIII da Lei n.º 6.763/75, os quais estavam redigidos à época (efeitos até 31/10/03) nos seguintes termos:

Art. 55 - .....

IV - por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda ao serviço utilizado, ou à mercadoria entrada no estabelecimento ou àquela cuja propriedade não tenha sido realmente adquirida - 40% (quarenta por cento) do valor constante do documento;

.....

XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja prestação ou saída sejam isentas do imposto ou sobre os quais este não incida - 5% (cinco por cento) do valor da prestação ou da operação;

.....

Naquela ocasião, o legislador empreendeu uma alteração na sistemática de combate às condutas irregulares dos contribuintes no que se refere ao aproveitamento de créditos do imposto, o que se deu mediante a modificação do texto legal dos incisos acima transcritos, aliado à criação dos novos tipos penais consubstanciados nos incisos XXIV a XXVI da mesma Lei n.º 6.763/75. Deste modo, passaram a vigorar as seguintes disposições:

Art. 55 - .....

IV - por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda à utilização de prestação de serviço ou ao recebimento de bem ou mercadoria - 40% (quarenta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

.....  
XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

.....  
XXIV - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valor de saldo credor relativo ao período anterior, cujo montante tenha sido alterado em decorrência de estorno pela fiscalização - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito estornado;

XXV - por utilizar, transferir ou receber em transferência crédito de ICMS em desacordo com o estabelecido na legislação tributária - 50% do valor utilizado, transferido ou recebido;

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

.....  
Percebe-se nitidamente a diferença na valoração da conduta adotada nos casos em que o contribuinte apropriou-se indevidamente créditos do ICMS em situações nas quais não fazia jus ao aproveitamento de qualquer valor (incisos IV e XIII), comparativamente àqueles em que o creditamento efetuado superou o montante admitido pela legislação (incisos XXIV a XXVI). Quanto a estes últimos, a nova base de cálculo da multa isolada restringiu-se ao valor do crédito indevidamente utilizado, transferido, recebido ou apropriado, ao passo que, no tocante aos primeiros, a dita multa continuou a incidir sobre o valor total da respectiva operação ou prestação, sendo, por sinal, substancialmente majorada na hipótese do inciso XIII do referido art. 55.

É de se registrar que esta nova sistemática de sancionamento das ditas infringências, inaugurada pela Lei nº. 14.699/03, foi explicitamente referida no texto da Mensagem nº 61/03, datada de 14 de maio do mesmo ano (Diário do Legislativo de 22/05/03), por meio da qual o excelentíssimo senhor Governador do Estado encaminhou à Assembléia Legislativa o projeto de lei respectivo:

“São desta ordem as modificações sugeridas em relação aos seguintes dispositivos da Lei nº 6.763/75:

(...)

V - Penalidades

Ao lado de regras estabelecendo prerrogativas e instrumentos de atuação do fisco e garantias para o recebimento futuro do crédito tributário, um arcabouço jurídico capaz de contribuir para o combate à sonegação fiscal, seja por estimular o cumprimento tempestivo e espontâneo de obrigações tributárias, seja por punir severamente os infratores da lei, necessita de um rol detalhado de penalidades, em valores condizentes com o prejuízo, financeiro ou não, causado pela infração cometida.”

Destarte, com exceção dos casos de aproveitamento irregular de créditos relativamente a operações isentas ou não tributadas, como na hipótese dos presentes autos, nas demais hipóteses se tinha como pacífico o cabimento, conforme o caso, do disposto nos incisos XXIV, XXV ou XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, tal como fez a Fiscalização no Auto de Infração objeto do presente contencioso.

Neste sentido, como a imputação fiscal presente no relatório do Auto de Infração é exatamente a falta de estorno proporcional nas saídas abrigadas pela isenção, há uma penalidade específica a ser aplicada que não é a do inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, que deve ser excluída.

Por fim, crucial destacar que não se caracteriza como denúncia espontânea o fato de o contribuinte manter em sua escrituração os créditos que deveriam ter sido estornados pois, para caracterização da denúncia espontânea, devem ser cumpridos os requisitos legais e, além desta ser formal, deve estar acompanhada do comprovante de recolhimento do tributo devido, conforme dispõe o art. 208 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o que não ocorreu.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que excluía também as exigências decorrentes das notas fiscais de entrada anteriores a 05/12/02, com base no art. 150, § 4º do CTN. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor), Tábata Hollerbach Siqueira e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 28 de setembro de 2011.**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.352/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000156757-67  
Impugnação: 40.010122145-74  
Impugnante: Matielli Comércio, Importação e Exportação Ltda  
IE: 525181112.00-00  
Proc. S. Passivo: Sérgio José dos Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

---

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, restringindo-se à questão da decadência, uma vez que, existindo previsão de outra multa específica para as hipóteses de falta de estorno de crédito em decorrência de saídas subsequentes contempladas com isenção (art. 55, inc. XII, b, da Lei 6.763/75), exatamente como no caso dos autos, tal circunstância afasta a aplicação da multa do inc. XXVI, razão pela qual acompanho os votos majoritários para também excluí-la, por capitulação errônea.

Somente se aplica às hipóteses (de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação) não previstas nos incisos precedentes ao XXVI m que não haja trate entendendo-a inaplicável à espécie, o razão da qual parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta, por força do disposto.

No que diz respeito à divergência em si, entendo que devem ser excluídas as exigências relativas às notas fiscais referentes às entradas ocorridas anteriormente a 05/12/02, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data, com base no disposto no art. 150, § 4º, c/c o art. 156, inciso VII, todos do CTN.

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*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 citado § 4º, 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, inc. 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, inc. I, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, I do CTN, *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 da apuração do imposto nem sempre resultará 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 é

evidente que o imposto não deixa 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 (*stricto sensu*), 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. (grifou-se)

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. (grifou-se)

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, 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. (grifou-se)

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. (grifou-se)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inc. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte (isto é, quando concordasse com o valor pago antecipadamente), 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 do CC/MG.

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 05 de dezembro de 2002* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (05/12/07), pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inc. VII, todos do CTN.

**Sala das Sessões, 28 de setembro de 2011.**

**Raimundo Francisco da Silva**