

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.940/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167062-83
Impugnação: 40.010128398-68
Impugnante: Metform S.A
IE: 067655268.00-14
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Imputação fiscal de vendas de mercadorias para empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, com utilização indevida da alíquota interestadual, contrariando o disposto no art. 42, § 12 da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem-ser excluídas as exigências em que não restou comprovado serem os destinatários empresa de construção civil e para a qual, embora seja empresa de construção civil, ficou comprovado ser contribuinte do ICMS. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A acusação fiscal que propiciou a lavratura do Auto de Infração em referência é de que a Autuada recolheu ICMS a menor no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, em razão da utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, em desacordo com o disposto no art. 42, § 12º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído com os seguintes documentos: Auto de Infração – AI (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (fls. 04/05); Relatório Fiscal (fls. 22/27); Anexo I – Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 28/30); Anexo II – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (fls. 31/32); Anexo III – Relação das Notas Fiscais autuadas por Produtos (fls. 33/51); Anexo IV – Relação das saídas por CNPJ dos destinatários (fls. 52/69); Anexo V – Relação das saídas por período de apuração (fls. 70/86); Anexo VI – Cópia das Notas Fiscais autuadas (fls. 87/192); Anexo VII – Destinatários: consulta à Receita Federal ou Sintegra e demais comprovantes da condição de não contribuintes do ICMS (fls. 193/228); Anexo VIII – Relação de produtos e alíquotas internas (fls. 229/236); Anexo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX – Intimações e comprovantes de recebimento e devolução de Livros e Documentos Fiscais (fls. 237/253); Anexo X – Comprovantes da condição de contribuinte apresentados pela Autuada (fls. 254/284).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 291/299.

Apresenta os documentos de fls. 303/383, e alega, resumidamente, o que segue.

A Fiscalização aponta 20 (vinte) destinatários em relação aos quais não teria restado comprovada a condição de contribuinte do ICMS; mas, dentre eles, o Auditor Fiscal destacou apenas a situação de 09 (nove), ou seja, em relação aos outros 11 (onze) destinatários não foi apontado sequer um motivo para sustentar a acusação de que não são contribuintes do ICMS.

Assegura que das 11 (onze) destinatárias que não foram objeto de menção, pelo menos 8 (oito), as quais nomina, não exercem atividade de construção civil e que, portanto, em relação a elas não se aplicam as regras da orientação DOLT/SUTRI nº 002/2005.

Com relação a 9 (nove) empresas que foram objeto de exame individualizado pela Fiscalização, 5 (cinco) delas, segundo alega, são reconhecidamente contribuintes do ICMS, condição esta verificada no SINTEGRA.

Acrescenta que a principal fundamentação do Fisco para justificar a autuação com relação aos destinatários é o fato de não possuírem SINTEGRA. Todavia, o Auto de Infração tem por objeto o período de 01/05/2005 a 31/12/2009, ao passo que os arquivos SINTEGRA analisados são todos de 2010, questão de suma relevância, pois é perfeitamente normal que algumas das empresas tenham deixado de ser contribuintes em 2010.

Por outro lado, a ausência do SINTEGRA, por si só, não ampara a cobrança em comento, porque, de acordo com o RICMS/02, tais arquivos não são obrigatórios para todos os contribuintes.

Apresenta documentos relativos a 7 (sete) empresas destinatárias, com o intuito de comprovar a situação de contribuintes do ICMS de cada uma delas.

Informa que solicitou documentos dos demais destinatários, mas que até aquele momento não recebera os elementos de prova solicitados, assegurando que tão logo os obtenha, irá juntá-los aos autos para a devida apreciação.

Requer, finalmente, seja reconhecida a insubsistência do lançamento e cancelado integralmente o auto de infração dele decorrente.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, na manifestação de fls. 388/404, refuta os argumentos da defesa e requer seja julgado procedente o lançamento, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso em tela, a legislação estabelece como regra geral o destaque do ICMS à alíquota interna nas operações que têm como destinatário empresa de construção civil estabelecida em outra Unidade da Federação, cabendo aplicação de alíquota interestadual, se comprovado que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

- não basta a inscrição estadual da destinatária para que a operação seja realizada com a alíquota interestadual, é preciso que se comprove que a empresa de construção civil, em regra não contribuinte do imposto, pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS.

DECISÃO

Conforme já relatado, a imputação fiscal é de recolhimento a menor de ICMS, em razão da utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, em desacordo com o disposto no art. 42, § 12º do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42 -

(...)

§ 12º - Na operação que destine bens ou mercadorias à empresa de construção civil de que trata o art. 174 da Parte 1 do Anexo IX, localizada em outra unidade da Federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. (Grifou-se)

O fundamento do lançamento é de que nas operações ora analisadas foram aplicadas as alíquotas de 7% (sete por cento) quando, em se tratando de empresas de construção civil, não contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável seria de 18% (dezoito por cento), consoante legislação de regência.

Deste modo, a controvérsia instaurada nestes autos decorre da situação das empresas de construção civil, localizadas em outras Unidades da Federação, destinatárias das operações que ora se analisa.

A questão é saber se tais empresas enquadram-se ou não no conceito legal de contribuinte, para se definir qual a alíquota a ser aplicada na operação.

Neste norte, determina a norma ínsita no art. 155, inciso II, § 2º e inciso VII, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988 (CF/88), *in verbis*:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

(...).

Não há dúvidas, portanto, de que o critério a ser observado para definição da alíquota aplicável nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final consiste no fato do destinatário das mercadorias se enquadrar ou não como contribuinte do imposto.

No art. 14, § 1º da Lei nº 6763/75, em consonância com as disposições contidas no art. 118 e 126 do CTN, encontra-se o conceito de “contribuinte do imposto”, necessário à elucidação da matéria:

Lei nº. 6.763/75

(...)

Art. 14 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º - A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

(...).

Neste contexto, a legislação mencionada autoriza a conclusão de que a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes não retira a condição de “contribuinte” da pessoa que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria e/ou a prestação de serviço alcançada pelo ICMS. Ao revés, o fato de encontrar-se inscrito, à luz da legislação de regência, não é suficiente a comprovar tal condição.

Esta é a situação em que se encontram as empresas de construção civil que, muitas das vezes, requerem a inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, em face da necessidade de emitirem documento fiscal para acobertamento dos materiais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizados nas obras, em observância do disposto no art. 178, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, não obstante sua atividade principal estar inserida no campo de incidência do ISSQN.

É de se destacar que os tribunais pátrios têm decidido no sentido de reconhecer que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS e, portanto, não sujeitas ao recolhimento de diferencial de alíquota nas suas aquisições. Veja-se:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO - SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - NÃO INCIDÊNCIA. A AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAIS POR CONSTRUTORA CIVIL PARA SEREM APLICADOS EM SUA ATIVIDADE-FIM NÃO ESTÁ SUJEITA À INCIDÊNCIA DE ICMS. AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO SÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, SALVO NAS SITUAÇÕES QUE PRODUZAM BENS E COM ELES PRATIQUEM ATOS DE MERCANCIA DIFERENTES DE SUA REAL ATIVIDADE, COMO A PURA VENDA DESSES BENS A TERCEIROS; NUNCA QUANDO ADQUIREM MERCADORIAS E AS UTILIZAM COMO INSUMOS EM SUAS OBRAS (TJMG: PROCESSO Nº 1.0704.05.031013-2/001(1), NÚMERO CNJ: 0310132-58.2005.8.13.0704, RELATOR: GERALDO AUGUSTO, RELATOR DO ACÓRDÃO: GERALDO AUGUSTO, DATA DO JULGAMENTO: 18-08-09, DATA DA PUBLICAÇÃO: 04-09-09).

EDCL NO REsp 1140585 (2009/0175287-8 - 17/05/2010)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - VENDA A EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ALÍQUOTA INTERESTADUAL - DESCABIMENTO – RESp 1135349/AL - ART. 543-C DO CPC

1. A ALÍQUOTA INTERESTADUAL É APLICÁVEL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA DE BENS OU MERCADORIAS COM EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL QUANDO ESTAS APLICAM OS BENS OU MERCADORIAS EM OBRAS REALIZADAS SOB SUA SUPERVISÃO OU QUANDO REVENDEM AS MERCADORIAS A TERCEIROS. NO MESMO SENTIDO É O ART. 7º, § 2º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003.

2. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO PARA APLICAÇÃO EM OBRA PRÓPRIA CARACTERIZA CONSUMO E AFASTA A QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, SENDO DEVIDA A ALÍQUOTA INTERNA. PRECEDENTES DO STJ.

3. QUESTÃO JURÍDICA PACIFICADA NO REsp 1135349/AL, REL. MIN. LUIZ FUX, J. 09.12.2009, DJE 01.02.2010.

4 RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

Destaque-se, ainda, a súmula nº 432 do Superior Tribunal de Justiça:

AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO ESTÃO OBRIGADAS A PAGAR ICMS SOBRE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COMO INSUMOS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As orientações emanadas da Secretaria de Fazenda deste Estado coadunam-se com as decisões dos tribunais, conforme se vê da Orientação DOLT/SUTRI N° 002/2005, que se transcreve:

ORIENTAÇÃO DOLT/SUTRI N°. 002/2005

ASSUNTO: - OPERAÇÕES RELATIVAS À CONSTRUÇÃO CIVIL

BASE LEGAL: - DECRETO N.º44.085, DE 17 DE AGOSTO DE 2005 - REGULAMENTO DO ICMS/02 - ANEXO IX DO RICMS/02, CAPÍTULO XVI, ART. 174 A 189-A.

OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

“19) COMO DEVERÁ SER FEITA A COMPROVAÇÃO AO REMETENTE, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, QUE A DESTINATÁRIA DOS BENS E/OU MERCADORIAS É UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL QUE REALIZA COM HABITUALIDADE OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO?

R: A COMPROVAÇÃO PODERÁ SER FEITA POR QUALQUER MEIO DE PROVA QUE VENHA A OFERECER CONVENCIMENTO À AUTORIDADE FISCAL, COMO, POR EXEMPLO, UMA CERTIDÃO DO FISCO DA UF DESTINATÁRIA DA EMPRESA CONSTRUTORA, ATESTANDO EFETIVOS RECOLHIMENTOS DE ICMS.

ASSIM, A CERTIDÃO QUE ATESTE SIMPLEMENTE QUE A EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL ENCONTRA-SE INSCRITA NO RESPECTIVO CADASTRO NÃO COMPROVA SER ELA CONTRIBUINTE DO ICMS, SENDO NECESSÁRIA PROVA DOCUMENTAL IDÔNEA QUE DEMONSTRE QUE TAL EMPRESA RECOLHE O IMPOSTO EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES QUE PRÁTICA. PODEM, TAMBÉM, SER APRESENTADAS GUIAS DE RECOLHIMENTO DEMONSTRATIVAS DE TAIS RECOLHIMENTOS.” (GRIFOU-SE).

Com efeito, não basta a inscrição estadual da destinatária para que a operação seja realizada com a alíquota interestadual, é preciso que se comprove que a empresa de construção civil, em regra não contribuinte do imposto, pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS.

Vê-se da legislação mencionada (§ 12 do art. 42 do RICMS/02), que ao remetente cabe o ônus de comprovar que a destinatária realiza habitualmente operações relativas à circulação de mercadorias.

Destaque-se que a norma regulamentar faz alusão à prova “inequívoca”, ou seja, a mera comprovação de estar inscrita no cadastro de contribuintes não é prova bastante da sua condição, mormente em se tratando de empresa de construção civil, haja vista a situação anteriormente descrita.

Portanto, é de fundamental importância a comprovação de que se está a tratar de efetivo contribuinte do ICMS, assim entendido todo aquele que realiza operações ou prestações tratadas constitucionalmente como aptas a ensejar a cobrança do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prova de condição de contribuinte de fato do ICMS poderia se fazer mediante a apresentação dos seguintes documentos, por exemplo: Guia de Informação e Apuração do ICMS (como a DAPI), guia de recolhimento de ICMS normal (como a DAE), ou mesmo uma nota fiscal de venda de mercadoria.

Todavia, tais documentos probantes não foram trazidos aos autos em relação à maioria dos contribuintes.

Por outro lado, deve-se salientar que o dispositivo constante do relatório do Auto de Infração, dado como infringido (§ 12 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02), se restringe às operações destinadas àquelas empresas (de construção civil).

No entanto, em relação a várias das empresas destinatárias constantes nas notas fiscais, objeto de autuação, a Fiscalização não trouxe nenhum elemento capaz de enquadrá-las na condição de “empresas de construção civil”, razão pela qual devem ser excluídas as exigências relativas às operações a elas destinadas, tendo em vista que não foram alcançadas pela norma inserta no retromencionado dispositivo regulamentar, no qual se fundamentou a imputação fiscal.

São elas:

- Viva Brasil Gestão de Bens;
- Nucor Brasil Participações Ltda.;
- Potiguar Empreendimentos Imobiliários Ltda.;
- Instituto de Pediatria e Cirurgia Plástica de Rondônia Ltda;
- Estação Goiânia Empreendimentos e Eventos S/A;
- Jardim Goiás Empreendimentos Ltda.;
- Maanaim do Espírito Santo;
- Manaíra Turismo Ltda.;
- Marca – construtora e Serviços Ltda.;
- Empreendimentos Imobiliários Expansão Ltda.

Quanto à destinatária Consórcio Odebrecht Camargo Corrêa Hochtief, embora seja empresa de construção civil, restou comprovada a sua condição de contribuinte do ICMS, satisfazendo assim os requisitos legais para a aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), devendo ser excluídas as exigências a ela relativas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos destinatários cuja atividade não se enquadra em construção civil e, ainda, aquelas relativas ao Consórcio Odebrecht Camargo Corrêa Hochtief. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator) que excluía, ainda, as exigências cujos fatos geradores tenham ocorrido até o dia 30.05.2005, em razão da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN. Vencidos, também, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que excluía, além do voto majoritário, as exigências relativas à Egitos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Empreendimentos Imobiliários e Serviços Ltda. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora/Designada**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.940/11/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000167062-83	
Impugnação:	40.010128398-68	
Impugnante:	Metform S.A	
	IE: 067655268.00-14	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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.

Versa o presente feito fiscal sobre a exigência do crédito tributário a título de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, em face da constatação de que o Contribuinte aplicou incorretamente a alíquota interestadual nas operações de venda para destinatários não contribuintes do imposto, localizados em outro Estado da Federação, em desacordo com o disposto no § 12 do art. 42 do RICMS/02.

Entende a Fiscalização que a maioria dos destinatários das mercadorias atua no ramo da construção civil, muito embora possuam inscrição estadual, não se revestem da condição que permita a aplicação da alíquota interestadual, visto que a Autuada não comprovou de forma inequívoca a condição de contribuinte do imposto dos destinatários das notas fiscais relacionadas no Anexo I deste Auto, ou seja, não comprovou que as empresas de construção civil, adquirentes de suas mercadorias, realizam, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, conforme dispõe o art. 12, § 1º, b da nº Lei 6.763/75 e o art. 155, § 2º, VII, b da Constituição Federal.

Assim sendo, lavrou-se o presente para exigir a complementação do ICMS devido nas operações, bem como as penalidades cabíveis.

A divergência verificada nos votos está na questão de se aceitar ou não a condição de contribuinte do imposto das empresas destinatárias das mercadorias e, nesse ponto, entendo, data vênua, que as duas empresas abaixo relacionadas preenchem os requisitos da legislação, senão veja-se:

O Consórcio Odebrecht Camargo Correa Hochtief apresentou cópias do Sintegra; guias de recolhimento do ICMS; livro Registro e Apuração do ICMS; declaração de que o consórcio é contribuinte do ICMS; atestado emitido pela Secretaria do Espírito Santo confirmando a condição de contribuinte e outros documentos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, a empresa Egitos Empreendimentos Imobiliários e Serviços Ltda. apresentou cópia do atestado emitido pela Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte.

Com a apresentação desses documentos, as empresas acima mencionadas preenchem os requisitos de sua condição de contribuinte do imposto.

Nesse sentido, entendo que também devem ser excluídas do crédito tributário as exigências formalizadas sobre as remessas para essas empresas, para julgar parcialmente procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2011.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.940/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167062-83
Impugnação: 40.010128398-68
Impugnante: Metform S.A
IE: 067655268.00-14
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Betim

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, relativamente à tese da decadência arguida pela Impugnante, que acolho parcialmente, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (30/05/2010), parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinto, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolancamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, 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, 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, inciso V.

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

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

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

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

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

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em conseqüência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

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

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

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

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

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

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a 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 quer a corrente majoritária!

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a 30 de maio de 2005* – já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (30/05/2010), 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.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MIG