

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.949/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166895-24
Impugnação: 40.010128346-53
Impugnante: SMKL Materiais de Construção Ltda - ME
IE: 313240884.00-90
Proc. S. Passivo: Gilberto Asdrúbal Neto/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA. Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas de notas fiscais de aquisição de mercadorias (cimento) nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da citada lei. Entretanto, a multa isolada deve ser reduzida com base na alínea “b” do inciso I do art. 55 da Lei nº 6763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAIDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - CIMENTO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, saída de mercadorias (cimento) do estabelecimento da Autuada desacobertadas de documentação fiscal. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no art. 53, § 7º, ambos da Lei nº 6.763/75, por tratar-se de mercadoria cujo imposto foi recolhido por substituição tributária. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para exclusão da majoração da multa isolada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de falta de registro de notas fiscais de entrada relativas às aquisições de cimento da empresa Camargo Correa S/A, no período de 01/01/05 a 31/12/05, bem como da realização de saídas de mercadorias (cimento), desacobertadas de documentos fiscais, apuradas com base em levantamento quantitativo, no período de 01/01/05 a 31/12/05.

Exige-se Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos I e II da Lei nº 6763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1192/1201, acompanhada dos documentos de fls. 1202/1216, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1220/1224.

Em sua defesa, a Impugnante sustenta que ocorreu a decadência do lançamento nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, por ser a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multa isolada especificada no Auto de Infração um acessório do tributo de ICMS, cujo lançamento dá-se pela regra da homologação, uma vez que no período, objeto do fato gerador (01/01/05 a 31/12/05), mensalmente foram informadas as operações à Autoridade Fazendária.

Que o Fisco não diligenciou no lapso temporal de que cuida o § 4º do art. 150 do CTN no propósito de proceder à verificação/conferência dos atos do contribuinte no sentido de homologar ou não, bem assim, aplicar a penalidade cabível.

Cita doutrina e jurisprudência e afirma que o Fisco ficou inerte e não exerceu o direito de promover a fiscalização no período de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Quanto à falta de registro de notas fiscais de entrada, a Impugnante alega que o produto, objeto da questão, é *cimento*, cujo ICMS é quitado antecipadamente na fonte produtora na modalidade de substituição tributária, afirmando que não houve evasão de receita e, solicita que seja acionado o permissivo legal, constante no § 3º do art. 53 da Lei nº 6763/75, sob a justificativa de possuir todos os pressupostos extrínsecos e intrínsecos para o cancelamento das penalidades pecuniárias.

Defende possuir o direito líquido e certo de receber o perdão, que equivale o cancelamento da penalidade isolada, eis que preenche todos os requisitos impostos pela lei, revelando-se a questão como um ato vinculado ou predeterminado para os Julgadores.

Declara ainda, que a peça fiscal viola o princípio da proporcionalidade, o que torna reconhecer um visível confisco indireto, posto ser a penalização superior à própria base de cálculo da operação.

Por fim, sustenta que a majoração da penalidade sob a motivação de reincidência é indevida, pois reconheceu/quitou sua última autuação (DAF 04.000184298.42) no dia 21/06/05, ultrapassando o prazo de 5 (cinco) anos, fixado pelo § 6º do art. 53 da Lei nº 6763/75, uma vez que foi intimado da presente peça fiscal em 24/09/10.

O Fisco reformula o crédito tributário para exclusão da majoração da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6763/75, nos termos de fls. 1223/1224.

O Fisco, em sua manifestação, refuta as alegações da Impugnante e pede pela manutenção do lançamento.

DECISÃO

Inicialmente, importante esclarecer que boa parte das fundamentações desta decisão se baseia nos argumentos da manifestação fiscal de fls. 1220/1224.

A autuação versa sobre a falta de registro de notas fiscais de aquisições de cimento, no livro Registro de Entradas, no período de 01/01/05 a 31/12/05 e sobre a realização de saídas de mercadorias (cimento) desacobertadas de documentação fiscal, também no período de 01/01/05 a 31/12/05, apuradas com base em levantamento quantitativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 24 de setembro de 2005, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

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

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

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

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

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

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

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

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 24/09/10, conforme AR de fls. 07.

No que diz respeito à aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso I da Lei nº 6763/75, deve ser reduzida a 5% (cinco por cento) do seu valor, em razão da alínea “b” deste artigo:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

I por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% do valor constante do documento, reduzido a 5% quando se tratar de:

(...)

b) Saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido.

Com relação à cobrança da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6763/75, esta foi exigida pela saída de mercadorias (cimento) do estabelecimento da Autuada desacobertas de documentação fiscal, apuradas com base em levantamento quantitativo, no período de 01/01/05 a 31/12/05.

Ressalte-se que foi exigido apenas a multa isolada por tratar-se de mercadoria cujo imposto foi recolhido por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O levantamento quantitativo encontra-se calcado em quantidades extraídas dos documentos fiscais de entrada e saída e da contagem física de mercadorias, procedimento tecnicamente idôneo nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02:

Art. 194 - Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias.

Quanto à sustentação da Impugnante de que a Fiscalização, na fixação de multas, não atendeu aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inciso IV da CF/88, também não encontra respaldo.

No caso, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista claramente na legislação estadual e encerra uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela da Impugnante que gerou a autuação ora analisada. Com efeito, a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

Acrescente-se que aplicação da penalidade foi efetivada na medida prevista na legislação nos exatos termos determinados pela Lei n.º 6763/75 e o Auto de Infração lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas aprovado pelo Decreto 44.747, de 06 de março de 2008.

A Impugnante solicita, ainda, o cancelamento das penalidades com base no art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75, alegando que não houve prejuízos ao Erário.

Entretanto, o item 5º do § 5º do mesmo art. 53 veda a concessão da redução ou cancelamento da multa nos casos em que a infração seja praticada com dolo ou tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Ao ter omitido o registro de documentos fiscais, a Autuada beneficia-se irregularmente de benefícios concedidos às micro e pequenas empresas - Simples Minas.

Ressalta-se que o valor total das notas fiscais não registradas, apenas do produto *cimento*, ao longo do ano de 2005 foi superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), e o valor de saídas desacobertadas superior a R\$ 238.000,00 (duzentos trinta e oito mil reais).

A sonegação de registros de entrada e saída de mercadorias, mesmo com o imposto recolhido por substituição tributária, acarreta grandes prejuízos à Fazenda Pública Estadual, pois o contribuinte passa a figurar, de maneira irregular, como microempresa, concorrendo de maneira desleal com os demais no mercado.

Desta forma, fica evidenciada a prática de dolo por parte da Autuada, afastando a hipótese de redução ou cancelamento do crédito tributário com base no permissivo legal do art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.223/1.224 e 1.227 e, ainda, para aplicar a redução da multa exigida pela falta de registro das notas fiscais com base no art. 55, inciso I, alínea "b" da Lei nº 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que excluía, ainda, as exigências relativas ao período anterior a 24/09/05, com base no art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2011.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator/Designado

LFCT/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.949/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166895-24
Impugnação: 40.010128346-53
Impugnante: SMKL Materiais de Construção Ltda - ME
IE: 313240884.00-90
Proc. S. Passivo: Gilberto Asdrúbal Neto/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

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 (24/09/2010), 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.

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

E nem se diga que no caso sob exame teria sido comprovada a prática de dolo do Contribuinte, condição sem a qual não se pode afastar a aplicação da regra especial, para dar lugar à geral.

Com efeito, em sua manifestação a Fiscalização afirma textualmente que “Ao ter omitido o registro de documentos fiscais, a autuada beneficia-se (sic) irregularmente de benefícios concedidos às micro e pequenas empresas (...). Desta forma, fica evidenciada a prática de dolo por parte da autuada (...).”

Ora, pode até ser que o contribuinte realmente tenha agido com a intenção de se beneficiar irregularmente da condição de microempresa, no entanto, e salvo melhor juízo, para a configuração do dolo não bastam a mera presunção ou dedução, tal como o fez a Fiscalização; pelo contrário, sua ocorrência deve ser comprovada, condição esta, aliás, expressamente prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, para prevalecer a sua tese, deveria a Fiscalização ter trazido algum elemento de prova no sentido de que o contribuinte deixou de registrar as notas fiscais com a intenção específica de se manter – *e efetivamente tenha se mantido* – irregularmente enquadrado como microempresa, o que poderia ser comprovado, v.g., com um simples demonstrativo de que sua receita bruta anual tivesse extrapolado o limite para o enquadramento como microempresa. Contudo, limitou-se a deduzir a ocorrência do dolo mediante meras alegações, de modo que, à míngua de provas efetivas ou de qualquer elemento que pudesse minimamente demonstrá-lo, tem-se como não comprovada a ocorrência de dolo.

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 24 de setembro de 2005* – já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (24/09/2010), 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, 22 de fevereiro de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**