

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.680/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000153716-52
Recurso de Revisão: 40.060128571-35 (Coob.), 40.060128633-13
Recorrente: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
IE: 062002160.00-57
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Camargo Corrêa Cimentos SA (Aut.)
Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
Centrais Elétricas do Norte S.A - Eletronorte
Elektro Eletricidade e Serviços S.A
Empresa Energética do Mato Grosso do Sul
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo
Proc. S. Passivo: Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)(Coob.)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO. Segundo o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao ICMS conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta forma, merece reforma a decisão recorrida, pois, em se adotando esta regra, devem ser restabelecidas em parte as exigências.

Recurso de Revisão nº 40.060128571-35 não conhecido. Decisão unânime. Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual conhecido. Decisão unânime. No mérito, parcialmente provido. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de julho a dezembro de 2001:

1) falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária relativo a aquisição de energia elétrica durante o período de racionamento de energia, sob a forma de transferência de excedente de redução de meta de consumo, em operações interestaduais, sem o devido acobertamento fiscal e sem comprovação do recolhimento do imposto devido, de acordo com cópias anexadas de "documentos para transação bilateral entre empresas do grupo a" e assentamentos no livro Diário;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) entradas de energia elétrica, provenientes do mercado interno, desacobertas de documento fiscal, quando do recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo;

3) extravio da Nota Fiscal nº 000256, registrada no livro Registro de Entradas nº. 87 a qual foi emitida pela Alcoa Alumínio S/A;

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e, 55, incisos II, XII e XXII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Das Manifestações nos Autos

Inconformadas, a Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 65/76 (Camargo Corrêa Cimentos S/A); 90/99 (Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG), 121/130 (Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A), 160/166 (Elektro Eletricidade e Serviços S/A) e, 199/213 (Empresa Energética de Mato Grosso do Sul S/A – Enersul); 240/259 (Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S/A), contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 304/342.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 30 de julho de 2010, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria dos votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para manter no polo passivo da obrigação tributária apenas a Coobrigada Cia. Energética de Minas Gerais – Cemig, excluindo as demais, e, ainda para a excluir a Multa Isolada pelo extravio da Nota Fiscal nº 00256 (item 3 do AI). Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Pela Autuada e Coobrigada Cia. Energética de Minas Gerais – Cemig, assistiram ao julgamento os respectivos procuradores, Dr. Fábio Henrique Vieira Figueiredo e Dra. Poliana da Silva Alves. Esta decisão está consubstanciada no Acórdão 19.946/10/1ª (fls. 364/373).

Pelo despacho de fls. 384/385 foi determinada a ratificação do erro material constatado para adequação da súmula à decisão efetivamente proferida.

A partir deste despacho a decisão foi ratificada (fls. 387/388) ficando decidido, por maioria dos votos, pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13 de novembro de 2001, e para manter no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, apenas a Cia. Energética de Minas Gerais – CEMIG, excluindo as demais; e, ainda, para a excluir a Multa Isolada pelo extravio da Nota Fiscal nº 00256 (item 3 do AI). Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Esta decisão está consubstanciada no Acórdão 19.946/10/1ª (fls. 389/404) e voto vencido de fls. 405/406.

Dos Recursos de Revisão

Inconformada com a decisão a Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, interpõe, por procuradoras regularmente constituídas, Recurso de Revisão, às fls. 410/428 resumindo a questão tratada nos autos e arguindo, em resumo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exigência fiscal há de ser, de todo, inibida, haja vista a inexistência de fato gerador do ICMS, pois não há previsão legal que autorize a cobrança do tributo estadual sobre a cessão dos direitos de uso de energia elétrica à época do racionamento, eis que a mera transferência desses direitos não se caracteriza como consumo efetivo ou circulação de mercadoria, sendo esse o entendimento já pacificado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado Minas Gerais sobre a matéria, na mesma esteira em que vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça;

- o entendimento exarado pela Ilustre 1ª Câmara diverge, no entanto, do entendimento perfilado pela 2ª Câmara sobre a matéria, Acórdão nº 17.445/07/2ª, sobretudo no que tange a manutenção do lançamento tributário em decorrência da "cessão de uso de energia elétrica", no período em que vigorou o racionamento;

- não obstante as ponderações do ilustre Conselheiro Antônio César Ribeiro, que julgou improcedente o lançamento por haver, no caso, apenas a cessão aos direitos ao uso de energia elétrica, afastando a incidência do ICMS, os demais Conselheiros desprezaram toda a prova dos autos, e ainda violaram o princípio da verdade material, por insistir na cobrança de tributo sem a existência de fato gerador;

- apenas ante a utilização da energia elétrica transferida, por haver a cessão dos direitos de uso atinentes a terceiros, ter-se-á a configuração do fato gerador do ICMS, qual seja, o consumo efetivo daquele bem;

- para interposição do presente recurso não se faz necessário depositar ou arrolar bens, ante a decisão proferida na ADI 1.967-7;

- a fiscalização reconheceu que todas as concessionárias - até mesmo aquelas estabelecidas fora do Estado de Minas Gerais, homologaram as transferências do excedente de redução de metas, o que revela entendimento contraditório e desigual no que tange apenas a sua manutenção como coobrigada pelo suposto crédito tributário;

- é pessoa jurídica responsável pela "emissão/certificação dos documentos indispensáveis à comercialização dos excedentes de redução de meta de consumo", exercendo severo controle da utilização das metas estabelecidas, a verificação de saldos quantitativos negociáveis, bem como o fornecimento efetivo (transmissão e entrega) da energia consumida pelo devedor principal e, justamente por essas razões, efetuou mensalmente a emissão da fatura de consumo de energia sobre a qual teve a incidência, o destaque e o repasse do ICMS para os cofres do Estado de Minas Gerais;

- o que pretende o fisco é propiciar a absurda duplicidade da cobrança do imposto pago;

- não havendo qualquer omissão tangente ao recolhimento do imposto exigido, não há que se falar na inclusão da concessionária na lide, porquanto a responsabilidade tributária que lhe pretende ser atribuída, tem como fundamento necessário, a omissão do sujeito passivo *ex vi* do inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75;

- cita o art. 124 do Código Tributário Nacional;

- a conotação que se pretende às Transações Bilaterais de Cessão de Excedentes de Redução de Metas como sendo transferência onerosa de bens, ou venda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à ordem, destoa da orientação posta na Constituição da República para fixação do ICMS, e viola o art. 110 do Código Tributário Nacional para imputar ao contribuinte o ônus de recolher tributo sem a ocorrência de fato gerador do ICMS;

- cita o Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz nº 103/01, o Decreto Estadual nº. 42.145/01 e o RICMS/MG;

- rememora a questão referente à Crise Energética ocorrida no país no início da década de 2000 sustentando não haver qualquer comercialização de energia elétrica;

- cita decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria;

Ao final, pede o total provimento ao Recurso de Revisão para cancelar o Auto de Infração.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, por procuradora regularmente constituída, Recurso de Revisão, às fls. 454/462, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a decisão que julgou parcialmente procedente o lançamento para, dentre outras providências, excluir as exigências fiscais constantes dos itens 1 e 2 do Auto de Infração, relativamente a fatos geradores ocorridos anteriormente a 13 de novembro de 2011, entendendo ter ocorrido a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, merece ser reformada, pois é, nesta parte, manifestamente ilegal e contrária às provas dos autos, contrariando ainda a jurisprudência predominante deste órgão, mesmo tendo sido tal fato, claramente, reconhecido no acórdão recorrido;

- o recurso se dirige especificamente contra o reconhecimento da decadência, todavia, consoante o disposto no art. 168, também contra as outras exclusões realizadas;

- conforme demonstra o paradigma (Acórdão nº 18.179/07/1ª), tratando de caso semelhante, não há que se cogitar da aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, mas sim, do art. 173, inciso I do mesmo Código;

- a divergência entre as soluções jurídicas encontradas pela decisão recorrenda e pelo paradigma para a mesma questão de fato fica evidenciada pelas ementas e fundamentos dos acórdãos recorrendo e paradigma;

- considerando-se o período fiscalizado de 1º de julho a 31 de dezembro de 2001, o prazo final para a constituição do crédito tributário em pauta foi 31 de dezembro de 2006, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 10 de outubro de 2006 e a Impugnante intimada em 16 de novembro de 2006, não ocorrendo, portanto, a pretensa decadência.

Ao final, pede o conhecimento e provimento de seu Recurso.

Das Contrarrazões ao Recurso da Fazenda Pública Estadual

A Camargo Corrêa Cimentos S/A apresenta suas contrarrazões ao Recurso da Fazenda Pública Estadual, às fls. 477/484, em resumo, aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme se depreende do acórdão objeto do Recurso em apreço, a questão central para solução da lide administrativa ora enfrentada consiste em se determinar qual dos seguintes dispositivos legais seria aplicável para o cômputo da decadência no caso dos autos: o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, como, acertadamente, definiu a decisão recorrida; ou o art. 173, inciso I do mesmo Código;

- no caso vertente não há qualquer fato ou circunstância apta a caracterizar a existência de dolo, fraude ou simulação por parte da Recorrida;

- destaca a decisão do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 432.984-SP (Rel. Min. José Delgado, DJU de 13.06.2005, p. 161).

- não há, *concessa venia*, como prosperar o argumento de que seria aplicável ao caso em análise o prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o dispõe o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Ao final, ratificando todos os termos de sua impugnação, requer seja desprovido o Recurso de Revisão do Estado de Minas Gerais, confirmando-se integralmente o acórdão recorrido, por ser de direito e justiça.

A Companhia Energética de Minas Gerais – Cemig, também apresenta suas contrarrazões às fl. 485/497, fazendo uma síntese da autuação e tecendo os seguintes argumentos:

- o Recurso de Revisão aviado não merece ser conhecido, diante do descumprimento dos requisitos legais postos no Decreto nº. 44.747/08;

- como fartamente explicitado no Recurso de Revisão interposto pela Recorrida, a exigência fiscal há de ser, de todo, inibida, haja vista a perfeita aplicação das normas que regem a matéria, seja pelo reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário, ou pela inexistência de fato gerador do ICMS *in casu*, pois não há previsão legal que autorize a cobrança do tributo estadual sobre a cessão dos direitos de uso de energia elétrica à época do racionamento (crise energética);

- não restou demonstrada a divergência de entendimento jurisprudencial a ensejar o cabimento do recurso aviado pelo Estado de Minas Gerais, já que todos os acórdãos - recorrido e paradigma - foram proferidos pela Ilustre 1ª Câmara;

- para que seja cabível o recurso de revisão pela divergência, consoante previsão explícita no art. 163 do RPTA/MG, a dissonância deve ser apurada entre outras câmaras do Conselho, não se prestando para fundamentar o recurso o entendimento diverso entre julgados de um mesmo órgão julgador;

- como se depreende da peça de recurso, houve a insurgência apenas quanto ao reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário;

- as razões de decidir invocadas pelos julgadores desse Conselho refletem a escorreita aplicação das normas tributárias, de forma sistemática, mantendo as particularidades e diferenças havidas entre os tipos de lançamentos - de ofício e por homologação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- de fato, como reconhecido pela ilustre 1ª Câmara, a decadência se operou sobre as exigências fiscais relativas aos fatos geradores ocorridos após 13 de novembro de 2001, porquanto já se encontrava extinto o crédito tributário correspondente, nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional;

- a inércia da administração não pode ser aduzida para prejudicar direitos dos contribuintes, eis que a legislação pátria é clara ao fixar prazo para que se dê a atividade administrativa e vinculada a ocorrência do fato gerador de efetuar o lançamento, como primado do princípio da segurança jurídica;

- não observado o lapso temporal definido para a prática do ato, tem-se a preclusão pelo advento da decadência, que extingue o direito de crédito tributário;

- no caso do ICMS, por se tratar de tributo que encerra lançamento por homologação, o seu prazo decadencial é definido pelo art. 150, § 4º, porquanto o entendimento contrário relegaria esse texto legal à condição de letra morta;

- nesse sentido são inúmeros os julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria;

- no próprio Conselho de Contribuintes, tem-se visto ecoar a tese defendida pela Recorrida, de que nos tributos para os quais vigoram o lançamento por homologação, não havendo fraude, dolo ou simulação, há que se contar o prazo decadencial de acordo com a determinação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Ao final, pede que se acolha a preliminar de não conhecimento do Recurso de Revisão aviado pelo Estado de Minas Gerais, porquanto ausente a demonstração de seu cabimento nos termos do RPTA. Contudo, se superada a questão de ordem suscitada, pede a negativa de provimento ao Recurso de Revisão aviado pelo Estado.

A Elektro Eletricidade e Serviços S/A, também apresenta suas contrarrazões às fl. 499/506, fazendo uma síntese da autuação e tecendo os seguintes argumentos:

- em que pese o fato de que o apelo fiscal não se insurgir contra a exclusão das concessionárias de serviço público de energia que estejam localizadas fora do Estado de Minas Gerais, impõe-se, por cautela, o oferecimento das presentes contrarrazões, à luz da devolutibilidade plena prevista no parágrafo único do art. 168 do RPTA/MG;

- sem prejuízo da solução quanto ao mérito do lançamento, se atingido ou não pela decadência, a exclusão das demais coobrigadas perpetrada pela 1ª Câmara mostrou-se absolutamente correta;

- a complexa operação que motivou a presente autuação não contou com a participação da ELEKTRO ou de outras concessionárias coobrigadas no negócio jurídico que propiciou a ocorrência do fato gerador do ICMS, isso porque, em 2001, o Governo Federal instituiu o Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, por meio da Medida Provisória nº 2.148-1, criando a Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (CGE);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ato contínuo, o art. 1º da Resolução CGE nº 08/01 definiu a meta referenciada no dispositivo acima citado, cabendo à posterior Resolução CGE nº 13/01 definir critérios para compensação das metas estabelecidas, cliente a cliente;

- conforme atestam os próprios documentos acostados ao Auto de Infração, a Elektro emitiu termo de transação bilateral, ou seja, não forneceu energia elétrica ao Autuado principal, mas tão somente lhe cedeu quotas de meta de redução de consumo, a fim de lhe propiciar futura aquisição de energia junto à CEMIG;

- na operação praticada pela Elektro houve uma cessão de direito, e não uma circulação de mercadoria, que só viria a ocorrer posteriormente, em negócio jurídico celebrado entre o Autuado principal e um terceiro, que se viu mantido no polo passivo da demanda;

- o documento emitido pela Elektro destinou-se, tão-só, a informar à Cemig, concessionária responsável pela área de concessão onde se localiza a Autuada, que houve transferência de meta relativa ao racionamento de energia elétrica, outorgando à citada empresa o direito de consumir mais energia elétrica, sem as penalidades vigentes;

- o consumo de energia se operou através do fornecimento regular da Cemig para o cliente que recebera a cessão de meta da Elektro e, portanto, adquiriu direito de consumir mais à margem de penalidades oriundas do regime de racionamento;

- se a cessão de direitos não constitui fato gerador para a incidência do ICMS, não faria sentido atribuir-se a responsabilidade solidária às demais coobrigadas além da Cemig, sendo absolutamente legítima, portanto, a exclusão do polo passivo determinada pela 1ª Câmara.

Ao final, protesta pelo improvimento do apelo de revista.

Às fls. 515/521 a Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo, opina, em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso interposto pela Coobrigada Cemig e pelo conhecimento do Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual e, no mérito, opina pelo provimento do Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual.

DECISÃO

Inicialmente cabe destacar que esta decisão atenderá à Deliberação n.º 03/11 do Conselho Pleno segundo a qual:

DELIBERAÇÃO 03/11

ASSUNTO: Estabelece procedimentos relativos à elaboração do acórdão decorrente de decisão da Câmara Especial.

DELIBERAÇÃO:

À unanimidade, deliberou o Conselho Pleno aprovar a presente deliberação, que estabelece o conteúdo esperado para os acórdãos da Câmara Especial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º O acórdão da Câmara Especial deve conter apenas os fundamentos relativos às matérias que tenham sido objeto de análise na sessão de julgamento, ainda que outras tenham sido apreciadas pela Câmara a quo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também à redação da ementa do acórdão proferido pela Câmara Especial.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos presentes recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

"SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

....."

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial. Assim, neste particular, cabe a análise individualizada de cada um dos recursos interpostos.

Do Recurso da Coobrigada Cemig

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para sustentar o cabimento de seu recurso a Coobrigada Cia. Energética de Minas Gerais – Cemig apresenta o Acórdão n° 17.445/07/2ª (fls. 430/452).

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se não assistir razão a Recorrente.

Com relação ao Acórdão n.º 17.445/07/2ª cumpre destacar que a decisão mencionada foi reformada pela Câmara Especial, em julgamento que reapreciou a matéria em sede de recurso de revisão, conforme Acórdão n° 3.266/07/CE (fls. 522/532).

Importante destacar as disposições contidas no art. 59 do Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

Art. 59 - Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo, ainda que após a sua interposição.

Analisando o retro transcrito art. 59, conjugado com o objetivo do recurso fundado em divergência jurisprudencial que é exatamente alinhar as decisões do órgão julgador, verifica-se que o Acórdão n.º 17.445/07/2ª, indicado como paradigma pela Recorrente, deve ser afastado de plano, para o fim de conhecimento do recurso interposto.

Do Recurso da Fazenda Pública Estadual

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão mencionada refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

O Acórdão n° 18.179/07/1ª, indicado como paradigma pela Recorrente (fls. 463/467), no que pertine à aplicação da decadência, decide pelo não reconhecimento desta com base no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional enquanto que a decisão recorrida reconhece a decadência com base no disposto no § 4º do art. 150 do mesmo Código.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Contudo, é também crucial verificar se as disposições contidas no art. 168 permitem a extensão que pretende a Recorrente dar a seu recurso.

Assim, de acordo com o caput do art. 168, do RPTA/MG, “*O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada*”.

Já o parágrafo único do mesmo art. 168 assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 168.....

Parágrafo único. O recurso interposto com fundamento no art. 163, § 2º, devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade.

Cumprido destacar que a interpretação das normas retrocitadas só pode ser admitida verificando-se todo o conjunto da Seção da Lei n.º 6.763/75 na qual estão inseridos, qual seja, Seção IX – Do Recurso de Revisão.

Buscando-se esta interpretação integrada tem-se que a expressão “*matéria nele versada*” contido no caput do art. 168, deve ser entendida, à luz das claras regras estampadas no art. 167, do mesmo diploma legal, que estão assim definidas:

Art. 167. O recurso será apresentado em petição escrita dirigida à Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, e entregue no Conselho de Contribuintes. (grifos não constam do original)

Portanto, da análise conjunta dos dispositivos citados, entende-se que a matéria versada no recurso é aquela matéria para a qual a Recorrente apresenta razões de mérito que revelem a necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida.

Neste diapasão, não é possível admitir como matéria versada no recurso o simples pedido de reforma da decisão. Para que se configure que a matéria foi versada no recurso é necessário que a Recorrente destaque expressamente a matéria que pretende ver reexaminada e traga as razões pelas quais o reexame deve ser feito. Não basta assim, que se faça uma mera citação ou manifestação de um desejo que a matéria seja novamente apreciada.

Assim, o mérito das exigências está restrito à questão da decadência.

Do Mérito

Cumprido, portanto, analisar a decisão que considerou ter se operado a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 13 de novembro de 2001, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de julho a dezembro de 2001. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

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

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

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

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um "Lançamento de Ofício", pois não houve nenhuma participação do Contribuinte, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2007.

Tendo sido procedida regular intimação da lavratura do Auto de Infração em 13 de novembro de 2006, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2001, 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

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.

ACÓRDÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR. OS SRS. MINISTROS HUMBERTO MARTINS, HERMAN BENJAMIN, ELIANA CALMON E JOÃO OTÁVIO DE NORONHA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGÜIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em acolher a juntada do substabelecimento apresentado da tribuna. Ainda em preliminar, à unanimidade, não se conheceu do Recurso de Revisão da Coobrigada CEMIG, por ausência de pressupostos e conheceu-se do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Pública Estadual para restabelecer as exigências referentes ao período anterior a 13/11/01, aplicando-se a decadência fundamentada no art. 173, I do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Sauro Henrique de Almeida, que lhes negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Modesto Justino de Oliveira Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva, André Barros de Moura, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 01 de abril de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.680/11/CE
PTA/AI: 01.000153716-52 Rito: Ordinário
Recurso de Revisão: 40.060128633-13, 40.060128571-35 (Coob.)
Recorrente: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
IE: 062002160.00-57
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Camargo Corrêa Cimentos SA (Aut.)
Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
Centrais Elétricas do Norte S.A - Eletronorte
Elektro Eletricidade e Serviços S.A
Empresa Energética do Mato Grosso do Sul
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo
Proc. S. Passivo: Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)(Coobrigada)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

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 os majoritários decorre dos fundamentos a seguir expostos, aliás, os mesmos do acórdão recorrido, relativamente à decadência parcial do crédito tributário objeto do lançamento em discussão.

Pedindo vênias aos doutos votos vencedores, entendo que não merece reforma a decisão recorrida.

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*:

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, 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.

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, 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 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 do imposto.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o 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, por óbvio, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regular de fiscalização, que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º).

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

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – mesmo se da apuração resultar saldo credor *ou saldo devedor a menor que o devido, tal como no presente caso*, 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 então Ministro do STJ (hoje, do STF) Luiz Fux, em voto proferido no REsp. 639376/RS:

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

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

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente sua Ex^a:

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

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

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inciso I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, dirigida aos tributos lançados por homologação.

Por isso mesmo é que deve ela, a regra especial, prevalecer em matéria de ICMS, e não a geral (aplicável aos tributos sujeitos às demais modalidades de lançamento), como entende a corrente majoritária!

Com estas considerações, mantenho a decisão recorrida, por entender que parte do crédito tributário exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 13 de novembro de 2001* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (13/11/2006), 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 ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 01 de abril de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**