

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.758/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000164955-68
Recurso de Revisão: 40.060129842-77
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Gerdau Açominas S/A
Proc. S. Passivo: Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – NÃO RETIFICAÇÃO DO SALDO CREDOR APÓS AÇÃO FISCAL. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS pela Recorrida, em decorrência da não retificação de dados de sua escrita fiscal a fim de adequá-los às glosas de créditos efetuadas em ação fiscal anterior. No entanto, quando da formalização das exigências, o crédito tributário já se encontrava extinto por força da decadência, motivo pelo qual não poderia mais ser objeto de lançamento. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS referente ao mês de outubro de 2005, apurado mediante a recomposição da conta gráfica relativamente ao período de novembro de 2002 a dezembro de 2005.

A tese central da defesa é que deve ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de efetuar o presente lançamento, uma vez que o crédito tributário ora exigido tem origem no saldo credor apurado pela ora Recorrida e lançado em sua conta corrente fiscal no mês de outubro de 2002, porém foi intimada do Auto de Infração somente em maio de 2010. Assim, considerando que o levantamento fiscal não poderia retroagir a períodos de apuração anteriores aos últimos 5 (cinco) anos, as exigências devem ser desconstituídas, pois quando lavrada a autuação já haviam se passado quase 8 (oito) anos da apuração do referido saldo credor.

A Fiscalização, por sua vez, argumenta que não há de se falar em decadência no caso presente, tendo em vista que, não obstante o crédito tributário tenha origem no referido saldo credor, o reflexo de sua manutenção indevida na escrituração fiscal da Recorrida somente veio a ocorrer em outubro de 2005, quando se materializou o recolhimento a menor do imposto objeto das exigências. Logo, sendo este o período de apuração em que se verificou saldo devedor na conta corrente fiscal do Contribuinte, e, portanto, somente a partir daí é que poderia o Fisco efetuar o lançamento, este é o período que deve ser tomado como referência para a contagem do prazo decadencial, e não aquele (outubro de 2002) defendido pela Recorrida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, sustenta a Fiscalização que mesmo que se adote a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN, ainda assim o prazo de cinco anos de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento somente se expiraria em outubro de 2010, pelo que não restou configurada a alegada decadência.

Regularmente instaurado o contencioso, a matéria foi submetida à Egrégia 3ª Câmara de Julgamento, que acolheu a tese de decadência, com base no art. 173, inciso I do CTN, decidindo assim pela improcedência do lançamento, pelo voto de qualidade, conforme o Acórdão n.º 20.055/11/3ª (fls. 90/94).

Inconformada, a Fazenda Pública apresenta o presente Recurso de Revisão, no qual pede a reforma da decisão com base nos argumentos da Fiscalização acima mencionados, apoiando-se ainda nos seguintes excertos do voto vencido do Em. Conselheiro José Luiz Drumond (fls. 93/94), que acolheu integralmente a argumentação fiscal:

“O reflexo do saldo credor consignado indevidamente na Declaração de Apuração do ICMS (DAPI) relativa ao período de apuração de outubro de 2002 foi o pagamento a menor de ICMS em outubro de 2005, vez que o saldo credor retrocitado foi mantido na escrita fiscal e utilizado para abatimento com os débitos mensais de ICMS resultantes das operações tributadas realizadas pela Autuada.

A Impugnante concentra a sua defesa no entendimento de que o crédito tributário exigido no auto de infração está extinto em função da decadência, pois, segundo seu entendimento, a origem do valor remonta a outubro de 2002 e não ao período de apuração de outubro de 2005.

No entanto, o entendimento da Impugnante de que o crédito tributário exigido remonta ao exercício de 2002 não procede haja vista que conforme bem demonstrado pelo Fisco nos quadros acostados aos autos naquele mês o saldo era devedor e sendo assim a transferência como crédito do referido valor para os mês seguinte foi irregular, com reflexo de recolhimento a menor no mês de outubro de 2005.

Por outro, há de se destacar que no período compreendido entre outubro/02 e setembro/05, o conta corrente da Autuada sempre apresentou saldo credor, o primeiro período em que verificou saldo devedor foi o mês de outubro/05. Assim, somente nesse momento o Fisco poderia promover o lançamento”.

Em suas contrarrazões, a Recorrida reitera *ipsis litteris* os termos da Impugnação, pedindo a manutenção do acórdão recorrido.

Em sessão realizada em 14/09/11, presidida pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, defere-se o pedido de vista formulado pelo mesmo, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 30/09/11, nos termos da Portaria nº 04/01.

Naquela oportunidade proferiram seus votos os demais Conselheiros, a saber: este Relator, no sentido de negar provimento ao recurso, sob o entendimento de que o crédito tributário já se encontrava extinto por força da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN; os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Antônio César Ribeiro, que também lhe negaram provimento, sob o mesmo entendimento, porém com fundamento no art. 173, inc. I do CTN; e a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que dava provimento ao recurso, nos termos do voto vencido integrante do Acórdão recorrido.

DECISÃO

Da Preliminar de Cabimento do Recurso

Trata-se de decisão sujeita ao reexame necessário pela Câmara Especial, eis que desfavorável à Fazenda Pública Estadual e tomada pelo voto de qualidade, hipótese em que o Recurso de Revisão é interposto de ofício pela Câmara de Julgamento, consoante o disposto no § 2º do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

No presente caso, no entanto, a Fazenda Pública Estadual apresentou o recurso voluntário, como lhe é facultado pelo § 3º do mencionado artigo, pelo que deve o mesmo ser admitido, ficando prejudicado o recurso de ofício, nos termos do § 4º do mencionado artigo do RPTA.

Do Mérito

Consoante o relatório supra, o cerne da controvérsia travadas nos autos é a ocorrência – ou não – da decadência, tendo em vista que o crédito tributário ora exigido, não obstante se refira ao mês de outubro de 2005, decorre da manutenção na escrita fiscal da ora Recorrente de saldo credor referente ao mês de outubro de 2002, que já houvera sido estornado pelo Fisco em ação fiscal anterior, mediante recomposição da conta gráfica, por considerá-lo indevido.

É certo (e incontroverso), porém, que o Auto de Infração sob exame foi entregue ao Contribuinte quando já decorridos quase 8 (oito) anos da apuração (e manutenção indevida) do referido saldo, de modo que, para o deslinde da questão, torna-se crucial a definição do momento a partir do qual poderia o Fisco efetuar o lançamento do imposto considerado devido; noutras palavras, qual é o termo inicial da contagem do prazo decadencial a ser adotado: se o mês de outubro de 2002, tal como sustenta a Recorrida, ou outubro de 2005, como defende a Fiscalização.

Pois bem, a decisão recorrida, como se viu, entendeu aplicável ao caso o mês de outubro de 2002, acolhendo a tese de decadência com base no art. 173, inc. I do CTN. Não obstante este Relator defenda que a regra decadencial aplicável aos tributos lançados por homologação é a do art. 150, § 4º do CTN (salvo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso dos autos), deve ser mantida a decisão, eis que,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando da formalização das exigências, o crédito tributário já se encontrava extinto, por força da decadência, motivo pelo qual não poderia mais ser objeto de lançamento.

Com efeito, não assiste razão à Recorrente em considerar que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria o mês de outubro de 2005, pelo simples fato de ter sido este o período de apuração em que a conta corrente fiscal do Contribuinte apontou saldo devedor como reflexo da manutenção indevida do mencionado saldo credor, no caso, sob o entendimento de que “somente nesse momento o Fisco poderia promover o lançamento”, tal como defendido pela Fiscalização e referendado pelo voto vencido citado no recurso.

Aliás, como se depreende dos autos, o procedimento da Fiscalização em consonância com tal entendimento decorre de orientação emanada da Superintendência de Tributação (SUTRI/SRE) por meio da resposta dada à Consulta Interna nº 243, como se pode ver do seguinte trecho da manifestação fiscal às fls. 85/86:

“Tal procedimento adotado pelo Fisco tem base sólida na orientação da SUTRI/SRE, que em resposta à Consulta Interna nº 243, de 24/10/2008, assim bem fundamentou:

“A decadência opera-se sobre o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, resultando na sua extinção, conforme arts. 150, § 4º., 156, inciso V, e 173, todos do CTN. Não atinge, entretanto, o direito de fiscalizar e de apurar irregularidades na escrita fiscal do contribuinte.

Dessa forma, verificando a apropriação indevida de créditos de ICMS, o Fisco poderá estorná-los, ainda que tenham sido apropriados em períodos anteriores ao prazo decadencial.

(...)

Isso porque não há, na legislação tributária, dispositivo que atribua à decadência o poder de legitimar um crédito de ICMS apropriado irregularmente. Seu efeito legal é apenas a extinção do direito à constituição do crédito tributário apurado pelo confronto entre débitos e créditos do imposto.

(...)

A constituição do crédito tributário deverá se dar em relação aos fatos geradores abrangidos pelo prazo decadencial, todavia, a verificação da legitimidade dos créditos que surgiram antes desse prazo, para ser nele apropriados ou compensados, não fica afastada.

Assim, não pode haver constituição de crédito tributário além do prazo decadencial, mas são passíveis de estorno os créditos surgidos ilegitimamente antes desse prazo e nele apropriados ou compensados.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com a devida vênia, tal entendimento não se coaduna com o direito e nem com a legislação tributária pertinente, especialmente à luz das disposições do CTN e da Lei Complementar nº 87/96.

Isto porque parte da premissa – *equivocada, salvo melhor juízo* – de que a decadência não atinge o direito (do Fisco) de fiscalizar e apurar irregularidades na escrita fiscal do contribuinte, mas apenas o de constituir o crédito tributário apurado.

Ora, se assim o fosse, os lançamentos da escrita fiscal do contribuinte seriam e estariam sempre e permanentemente sujeitos à fiscalização, sem quaisquer limitações de ordem temporal, seja para o passado, seja para o futuro. Vale dizer, poderia o Fisco verificar os documentos e dados registrados na escrituração fiscal do contribuinte a qualquer tempo, retroagindo a ação fiscal aos lançamentos efetuados desde o início de suas atividades, independentemente do tempo já transcorrido.

Como acolher tal entendimento, se a principal razão de ser da decadência é exatamente garantir a segurança jurídica das relações entre credor e devedor – na seara tributária, entre o fisco e o contribuinte –, conferindo-lhes a necessária estabilidade após decorrido determinado tempo fixado pela legislação específica? Obviamente que, se acolhido, frustrada estaria a *ratio legis* das regras decadenciais em matéria tributária, no caso, aquelas estabelecidas pelo CTN, com base no disposto no art. 146, inc. III, *b* da Constituição Federal.

Ademais, há de se destacar que, em se tratando de ICMS, o que se homologa (expressa ou tacitamente, conforme o art. 150 do CTN) não é o pagamento *stricto sensu* do imposto, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, mas sim o conjunto de atividades legalmente cometidas ao sujeito passivo com vistas à satisfação de suas obrigações tributárias (inclusive as acessórias).

Por isso que, tal como o pagamento do ICMS, as obrigações acessórias (assim entendidos os deveres instrumentais previstos na legislação no interesse da fiscalização e arrecadação do imposto, tais como o dever de suportar a fiscalização, de escriturar e guardar livros e documentos fiscais, etc.) encontram-se igualmente sujeitas à homologação, a elas se aplicando, por via de consequência, o prazo decadencial de que trata o art. 150, § 4º do CTN.

É dizer, em matéria tributária, as regras decadenciais aplicam-se tanto em relação ao cumprimento da obrigação principal como das acessórias.

Mas, mesmo que assim não se entenda, isto é, que a fiscalização do cumprimento das obrigações acessórias não esteja sujeita aos prazos decadenciais, o que se admite só para argumentar, ainda assim a atividade de apuração do ICMS estaria. Isto porque, à luz do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (vale dizer, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, de modo que o pagamento do saldo devedor apurado, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. E se houve pagamento, obviamente que tal atividade sujeita-se ao prazo de homologação de que trata o art. 150, § 4º, pelo que, permanecendo o Fisco inerte por mais de 5 (cinco) anos de sua ocorrência, fatalmente não mais poderá fazê-lo, por força da decadência ali prevista, com a conseqüente extinção do crédito tributário (cf. art. 156, inc. VII do CTN).

Nesta linha de raciocínio, forçoso concluir que, no caso presente, ainda que o saldo credor tenha sido mantido indevidamente na conta corrente fiscal do Contribuinte, mas tendo sido efetivamente utilizado nas sucessivas apurações mensais do imposto desde o mês de novembro de 2002, obviamente que desde então poderia o Fisco ter agido – *sob pena exatamente de sobrevir a decadência desse direito*.

E nem se argumente que, diante dos sucessivos saldos credores apurados e informados ao Fisco desde aquela época, tal como de fato ocorreu no presente caso, não havia crédito tributário a ser constituído, e por isso o Fisco não tinha o que lançar.

É que o crédito tributário não se constitui exclusivamente de tributo, mas também de multas, e no caso concreto podia o Fisco ter aplicado aquela prevista no art. 55, inc. XXIV a Lei nº 6.763/75 – *aliás, criada exatamente para inibir este tipo de conduta praticada pelo Contribuinte no caso sob exame* –, ainda que a partir de 1º de novembro de 2003, com a seguinte redação:

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

Com estas considerações, reconhece-se configurada a decadência, pelo que nega-se provimento ao presente Recurso de Revisão.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 14/09/11. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Os votos dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiros André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão foram, nos termos da decisão recorrida, com fundamento no art. 173, inciso I do CTN. O voto do Conselheiro Relator Raimundo Francisco da Silva foi com base no art. 150, § 4º do CTN. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Mauro Heleno Galvão, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Compareceu ao julgamento a Dra. Luciana das Graças dos Santos. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos vencidos, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 30 de setembro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator

CC/11/MG