



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**Processo nº 168.877.2015-9**

**Recurso HIE/CRF Nº 146/2016**

**Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**Recorrida: FONTANELLA TRANSPORTES LTDA.**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.**

**Autuantes: WILTON CAMELO DE SOUZA E JOÃO DANTAS.**

**Relator(a): CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**

**CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENCERRAMENTO DA FASE DE TRIBUTAÇÃO. NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. CRÉDITO INEXISTENTE CARACTERIZADO. ERRO NA DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE. DECADÊNCIA PARCIAL CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Constatou-se imprecisão quanto à descrição do fato infringente, mormente quando a infração não se enquadra em utilização de crédito indevido e, sim, de crédito inexistente de ICMS, em face do encerramento da fase de tributação nas operações de aquisição de combustíveis. Impõe-se, portanto, a decretação da nulidade do auto de infração, com possibilidade de refazimento do lançamento pelo prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN, em razão de vício de natureza formal, exceto quanto aos créditos cujo lançamento de ofício, ainda que nulo, referem-se a período atingido pela decadência.

Configurada a decadência de uma parte dos créditos tributários lançados.

**Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...**

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença exarada na instância monocrática, e julgarnulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002259/2015-17 (fls. 3 a 7), lavrado em 3/12/2015, contra FONTANELLA TRANSPORTES LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.128.901-0 e regularmente identificados nos autos, eximindo-o de quaisquer ônus oriundos do presente processo, pelas razões acima expendidas.

Em tempo, em face do vício formal que acomete o libelo basilar fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração, ao fundamento do art. 10, inciso V, do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 36.581/2016.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de março de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima  
Cons<sup>a</sup>. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.

Assessora Jurídica

## RELATÓRIO

Trata-se de *recurso hierárquico* interposto contra a decisão da primeira instância, que julgou nulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002259/2015-17 (fl. 3 a 7), lavrado em 3 de dezembro de 2015, mediante o qual a autuada, FONTANELLA TRANSPORTES LTDA., contribuinte do ICMS, é imputada da prática do ilícito fiscal assim descrito na citada peça de delação:

*“CRÉDITO INDEVIDO (MERC. DESTINADAS AO USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is), consignando mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual”*

Por considerarem infringido o art. 72, § 1º, I, do RICMS/PB, os autuantes efetuaram o lançamento de ofício, exigindo o ICMS, no valor de R\$ 13.050.981,87, e sugerindo a aplicação da multa por infração, em igual valor - R\$ 13.050.981,87 -, de conformidade com a previsão dos art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, além de proposição da penalidade por reincidência, na importância de R\$

6.525.491,09, correspondente ao percentual e 50% sobre o valor da multa original.

Documentos instrutórios constam às fls. 8 a 14: Resposta à Notificação nº 00085367/2015, Termo de Antecedentes Fiscais, Cópia de procuração por instrumento público, Memorial Descritivo (destaca que a acusação se baseia na falta de recolhimento do ICMS como consequência da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS no período de janeiro/2010 a dezembro/2014).

Regularmente cientificada da acusação em tela sob a forma pessoal, em 15/12/2015, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, identificado na fl. 7 e autorizado mediante instrumento procuratório, de fl. 10, a atuada apresenta reclamação tempestiva (fls. 17 a 57), mediante procurador habilitado nos autos, segundo o respectivo instrumento procuratório, de fl. 59, alegando as razões de sua discordância do libelo basilar, entre as quais, em síntese, destaco:

- Houve equívoco da Fiscalização na denúncia de crédito indevido porquanto nas notas fiscais que teriam originado o crédito fiscal não há destaque do ICMS, visto se reportarem à aquisição de óleo diesel, produto sujeito à substituição tributária, efetuada a postos de combustíveis, de modo que não se sustenta a acusação de crédito indevido.

- A acusação de “Crédito Indevido” constou dos Autos de Infração nº 93300008.09.00000655/2009-61 e 93300008.09.00000657/2009-50, ambos julgados nulos por este eg. Conselho de Recursos Fiscais (Acórdãos nº 170/2010 e 171/2010).

- Consoante o posicionamento firmado por esta Corte de Julgamento deve ser acolhida a preliminar suscitada em razão de erro na determinação da natureza da infração, diante da disposição ínsita no art. 14, III da Lei nº 10.094/2013.

- os créditos relacionados aos fatos geradores eclodidos em 2010 se encontram fulminados pela decadência, nos termos previstos no art. 150, § 4º do CTN e do § 3º do art. 22 da Lei nº 10.094/2013, visto que a ciência do auto infracional se deu em 19/12/2015.

- Por se tratar de empresa prestadora do serviço de transportes de cargas o combustível adquirido para utilização no exercício dessa atividade se trata de insumo essencial e indispensável à sua realização, devendo, portanto, gerar crédito de ICMS para ser compensado com o imposto devido sobre tais prestações.

- A legislação de algumas unidades da Federação admite a utilização dos créditos dessa natureza, a

ex. do Estado de Minas Gerais, Espírito Santo, Paraná e Bahia.

- A proposta de definir o conceito de insumo para o fim de aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS na prestação de serviços pressupõe afastamento dos critérios sedimentados por conta a da utilização deste vocábulo como sendo matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem que se integram ao produto no âmbito da circulação de mercadorias e, caso assim não se proceda, haverá equívoco de transportar para a prestação de serviço sujeito ao ICMS os atributos que definem a palavra insumo, no contexto do processo de fabricação/produção.

- Inexiste no RICMS/PB vedação expressa ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes às aquisições de combustíveis para utilização de insumos na prestação do serviço de transporte, apenas há vedação nos casos disciplinados no art. 35 do citado diploma legal, conforme ratifica o Parecer nº 2005.01.05.00208, emitido pela gerência Executiva de Tributação, desta Secretaria de Estado da Receita.

Após essas considerações, requer:

- O acolhimento das preliminares suscitados com o fim de ver declarado nulo o auto de infração em questão.

- a declaração de decadência dos créditos tributários referentes ao exercício de 2010, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN.

- No mérito, o reconhecimento da regularidade dos créditos fiscais aproveitados, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

- A insubsistência do auto infracional em tela.

Junta documentos às fls. 65 a 77 (cópia dos Acórdãos CRF nº 170/210 e 047/2013).

Com a informação de existência de antecedentes fiscais da denunciada, prestada na fl. 78, os autos foram conclusos (fl. 79) e remetidos à GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Sidney Watson Fagundes da Silva, que acolheu as preliminares suscitadas, declarando a decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores eclodidos entre janeiro a novembro/2010, ao alicerce do art. 150, § 4º do CTN, assim como decretando a nulidade do lançamento de ofício relacionado aos créditos tributários relativos aos demais períodos objeto da exação fiscal, ao

fundamento da existência de vício na sua formalização, caracterizado por erro na determinação da natureza da infração. Não obstante, adentrou o mérito da acusação para, depois, concluir que a legislação paraibana do ICMS não permite o creditamento do ICMS nas aquisições de combustíveis por empresas prestadoras de serviço de transporte, conforme sentença de fls. 81 a 92.

Interposto o recurso hierárquico (fl. 93) e regularmente notificada do decisório monocrático (conforme atestam os documentos de fls. 94 e 95, respectivamente Notificação nº 00016695/2016 e Aviso de Recebimento nº JO 23788570 8 BR), em 30/3/2016, a autuada não recorreu a este juízo *ad quem*, para onde os autos os foram remetidos e, na sequência, distribuídos a esta relatoria, para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

## V O T O

O fato a ser discutido por esta relatoria reporta-se à motivação da decisão da instância singular que anulou o lançamento indiciário em face do vício formal consistente da imprecisão na descrição do fato dado como infringente, verificada de tal modo a comprometer a perfeita identificação da natureza da infração, decidiu pela decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a novembro de 2010, ao fundamento do art. 150, § 4º, do CTN e, não obstante, adentrou o mérito da acusação, concluindo, ao final, pela impossibilidade do creditamento do ICMS nas aquisições de combustíveis por empresas prestadoras do serviço de transporte, ao alicerce dos arts. 72, 76, 391, § 6º e 407 do RICMS/PB.

Considerando que a análise da formalização do lançamento de ofício precede o exame do mérito da contenda e que este somente tem cabimento quando ultrapassada aquela, haja vista que o processo consiste numa sucessão preordenada de atos jurídicos que tem por objeto a sentença (*lato sensu*), passo ao exame do aspecto formal do primeiro ato jurídico de natureza administrativa, composto pelo lançamento de ofício em tela.

A querela objeto de apreciação desta Corte retrata a denúncia de falta de recolhimento do ICMS motivada pela apropriação de créditos fiscais indevidos de ICMS destacado em documentos fiscais (notas fiscais) que acobertam aquisições de óleo diesel (mercadoria) destinadas a uso e/ou consumo no estabelecimento adquirente, precisamente para consumo na frota de veículos que efetua o transporte de mercadorias da autuada, durante os exercícios de 2010 a 2014, conforme

revelam os documentos que instrutórios, de fls. 8 a 14.

Dessa realidade, após criteriosa análise dos documentos que instruíram a acusação em pauta, confirmo a existência do mencionado vício de natureza formal, exatamente no que confere à descrição do fato dado como infringente.

Com efeito, a descrição da infração revela o tipo antijurídico consistente na apropriação de “crédito indevido” do ICMS destacado em documentos fiscais de aquisições de mercadorias para uso e/ou consumo, as quais se tratam de combustíveis destinados aos veículos transportadores da empresa.

Todavia, diante da narrativa dos fatos em confronto com a documentação fiscal que serviu de base para a autuação, verifica-se uma contradição entre o fato imponível e a realidade documental das operações mercantis, visto que a verdade material nos remete à hipótese de ser imputada à empresa a infração de “Crédito Inexistente”, fato revelador da existência de vício formal que macula a presente denúncia.

Isto porque o fato de a apropriação de créditos fiscais se basear em documentação fiscal não caracteriza, de per si, utilização de crédito indevido. Em verdade, há que se observar se esses documentos, por força de disposição legal, contêm destaque do imposto por acobertarem operações sujeitas à tributação normal, caso em que terá lugar a acusação de crédito indevido na aquisição de bens para uso e/ou consumo do estabelecimento.

Todavia, se se tratar de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, a apropriação de créditos de ICMS caracterizará a figura da utilização/apropriação de crédito inexistente.

Isto considerando, convém estabelecer a distinção entre as figuras de **crédito indevido** e **crédito inexistente**, pois a primeira nos remete a hipótese da existência do crédito fiscal no mundo jurídico, porém por razões de impedimento previsto pela legislação fiscal, fica o contribuinte vedado de promover seu aproveitamento, sob pena de ser considerado INDEVIDO. A segunda figura se caracteriza pela utilização de um crédito ilusório, imaginário, sem lastro e irreal, portanto INEXISTENTE no universo fiscal, embora o efeito produzido por ambas as espécies seja o mesmo, isto é, ausência de recolhimento do imposto estadual, com penalidade idêntica, prevista no artigo 82, inciso V, aliena “h” da lei nº 6.379/96, senão vejamos:

*“Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:*

(...)

V - de 200% (duzentos por cento):

(...)

e) aos que utilizarem **crédito indevido** ou **inexistente**, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito”.

Trata-se de concepção extraída das disposições contida no Regulamento do ICMS (Decreto nº 19.380/97), que em seu art. 72 e seguintes, reproduziu as hipóteses legais de constituição do crédito fiscal, de forma a regulamentar detalhadamente as causas que versam sobre a concessão e utilização de crédito fiscal, em consonância com a Lei nº 6.379/96, estabelecidas primariamente pela Lei Complementar nº 87/96, por intermédio do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, se a constituição do crédito fiscal se verifica nos moldes do art. 72 e seguintes do RICMS/PB, porém sua utilização ocorre em desarmonia com dispositivos disciplinadores dos casos de anulação, vedação e manutenção do crédito (arts. 82 a 87), tem-se a caracterização das hipóteses de **utilização indevida de crédito fiscal**.

Noutro sentido, quando se vislumbra que a utilização de crédito fiscal se fez sem qualquer observância ao próprio artigo 72 do RICMS/PB, ou seja, sem nenhum amparo legal de sua origem e formação ou quando a operação mercantil não mais contempla a incidência tributária, em vista do encerramento do ciclo tributário, porém o contribuinte se apropria de valores a título de crédito fiscal, fica evidenciada a utilização de crédito inexistente.

De fato, segundo a delação fiscal a aquisição das mercadorias se verificou para destinação ao uso ou consumo do estabelecimento, fato que não gera aproveitamento de crédito de ICMS, conforme se verifica das prescrições dos artigos 72, § 1º, I e 82, II, do RICMS-PB, “*in verbis*”:

“Art. 72. [...]”

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

*Art. 82. Não implicará crédito do imposto:*

[...]

*II - até 31 de dezembro de 2019, a entrada real ou simbólica de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento”. (Redação dada pelo Decreto nº 34.841/2014).*

Porém, no caso dos autos, a fiscalização procedeu à glosa total dos créditos fiscais, como se estes estivessem destacados, existentes e lançados, fato não ocorrido nas operações fiscais em tela, visto que não há ICMS incidente nas notas fiscais de entradas, visto que as mercadorias são sujeitas ao regime de Substituição Tributária, com imposto já retido pela empresa emitente.

Diante do que, tem razão a decisão da instância prima, que em suas razões de decidir trouxe à lume os seguintes fatos:

*“No Estado da Paraíba, as operações com óleo diesel (mistura diesel e biodiesel) submetem-se à sistemática da substituição tributária, nos termos do Decreto nº 29.537/08.*

*Para este produto, os substitutos tributários, ao emitirem as suas notas fiscais, destacam o ICMS devido, alcançando toda a cadeia de circulação deste produto. Nas demais etapas de circulação, não há destaque de ICMS, apenas a observação de que o imposto fora retido anteriormente.*

*Em consulta ao sistema ATF (módulo Fiscalização – NFe – Consulta Genérica do XML/Itens da NFe), verificamos que as aquisições de óleo diesel foram provenientes de postos revendedores de combustíveis e de distribuidoras de combustíveis, contribuintes estes que, para o produto em questão, à luz da legislação vigente, ocupam a posição de substituídos tributários. Por este motivo, quando da emissão de suas notas fiscais de venda de óleo diesel, inexistente destaque de ICMS. Tal situação, portanto, mostra-se dissonante com o conteúdo do campo “Descrição da Infração, onde se observa a expressão “creditou-se do ICMS destacado em documentos(s) fiscal(is)”.*

Isto considerando, não há o que se falar em crédito indevido visto não existir ICMS destacado nas citadas notas fiscais, diante do encerramento da fase de tributação, o que impossibilita qualquer aproveitamento de crédito, simplesmente por não existir crédito a ser apropriado, haja vista o fato de este já ter sido utilizado no cálculo do ICMS/ST, em face da lição normativa do §6º do artigo 391 do

RICMS/PB, com ressalva das exceções previstas no artigo 72, inciso II, V e VII do mesmo diploma, situação que não se aplica ao caso, onde a utilização nos remete a tipificação da infração de crédito fiscal inexistente.

Neste sentido, cumpre registrar que não constam dos autos elementos suficientes para demonstrar a tipificação irregular consistente na utilização de créditos indevidos destacados em notas fiscais de mercadorias adquiridas para uso e/ou consumo, tal como posta na acusação e, sim, de utilização de crédito inexistente, visto inexistir imposto destacado nas operações glosadas pela fiscalização, pois o imposto foi retido pelo regime da substituição tributária.

Dessa realidade, após criteriosa análise na descrição do fato que se pretendeu delatar, observa-se *in limine* a existência de um vício na sua formalização, uma vez que todo o acervo documental que instrui a delação fiscal dá suporte à situação fiscal caracterizadora de apropriação de crédito inexistente, consoante os motivos acima explicitados.

Assim, corroborando a concepção singular, entendo que o lançamento de ofício não foi procedido com as cautelas da lei, visto que não observou os requisitos legais reservados à sua formalização (Art. 142 do CTN e art. 14 a 17 da Lei nº 10.094/2013), quando não primou pela perfeita identificação da natureza da infração, conforme acima se demonstra.

Portanto, diante da presença de falhas na autuação, precisamente, na descrição da natureza da infração, que não reproduziu com fidedignidade o ilícito efetivamente configurado e, com esse desempenho, encerrou a possibilidade real de cercear o direito de defesa do acusado, confirma-se, nesse aspecto, a decisão da instância preliminar.

Sem desrespeito ao trabalho da fiscalização, importa reconhecer que diante do texto acusatório em debate, evidencia-se equivocada a descrição da infração que se pretendeu denunciar, o que acarreta a nulidade do feito fiscal, por vício formal.

Neste sentido, confirmo a existência de erro em referência e recorro ao texto normativo dos artigos 15 e 16 da Lei nº 10.094/13, que evidencia a necessidade de nulidade do procedimento fiscal quando ocorrer equívoco na descrição do fato infringente, na hipótese de incorreções ou omissões que comprometam a natureza da infração, consoante aplicação do texto normativo abaixo:

“Art. 14. São nulos:

III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados” (Grifo não constante do original).

Com efeito, trata-se de incorreção que importa a nulidade do lançamento e, por esse fato, não comporta saneamento de ofício. Interpretação a contrario sensu do art. 15, caput, c/c o art. 15, ambos da Lei nº 10.094, de 27/9/2013, que dizem:

“Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas de ofício quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio”.

*“Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.”*

Nesse sentido, não se pode afirmar que o lançamento deu cumprimento à determinação da matéria tributável, na forma apropriada, como sendo uma das providências inerentes à atividade privativa vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário por meio de lançamento da autoridade administrativa, conforme se infere do art. 142, caput, in verbis:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Mister se faz ressaltar que, apesar do defeito de forma que determinou o comprometimento do feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado, porque a consequência dela advinda é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, que atenda aos ditames da legislação de regência (Aplicação do § 2º do art. 14 da Lei estadual nº 10.094/2013).

Diante desta ilação, entendo que se justifica a ineficácia do presente feito, por existirem razões suficientes para atrair a NULIDADE do libelo basilar em referência, mas, por outro lado, dá lugar ao direito de a Fazenda Estadual proceder a novo feito fiscal, nos moldes regulamentares exigidos.

Nesse sentido, trago a colação jurisprudência deste colegiado, conforme se denota da ementa abaixo:

“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. ERRO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL. CRÉDITO INEXISTENTE. FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. CONSUMO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

*Constatou-se imprecisão quanto à descrição do fato infringente, mormente quando a infração não se enquadra em utilização de crédito indevido e sim de crédito inexistente de ICMS, em face do encerramento da fase de tributação nas operações de aquisição de combustíveis, comprometendo a real natureza da infração. Impõe-se, portanto, a decretação da nulidade do auto de infração, com possibilidade de refazimento do lançamento pelo prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN, em razão de vício de natureza formal.” (Acórdão CRF/PB nº 156/2012. Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).*

Quanto à decadência dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a novembro de 2010, também corroboro o entendimento da instância prima, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN, visto que a ciência do auto infracional se deu em 15/12/2015, não alcançando, pois, o crédito correspondente ao mês de dezembro/2010, por se tratar de imposto cuja apuração é efetuada mensalmente, ao final de cada período.

Com efeito, o início da contagem do prazo decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário não pago, sob pena de homologação – tácita ou expressa - tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece como marco inicial da contagem do prazo para homologação do imposto antecipadamente recolhido, consiste na data do fato gerador.

Com efeito, o art. 150 do diploma legal acima citado reza:

*“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.*

*§ 3º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do 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.*

Como se vê, estamos a falar, até aqui, do prazo para homologação do pagamento do débito fiscal, o qual, uma vez efetuado antecipadamente pelo contribuinte, com a homologação, seja expressa ou tácita, extingue-se o crédito tributário e, a partir de então, fica vedado ao Fisco rever o lançamento ou exigir sua complementação, em obediência ao § 4º do dispositivo acima transcrito.

Afinal, diz o seu § 3º que: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”. E o prazo para homologar, consoante a dicção do § 4º, é de cinco anos “a contar da ocorrência do fato gerador”. Então, sob pena de decadência do direito de lançar de ofício a diferença não paga é o de cinco anos, contados do fato gerador do tributo.

Considerando-se que o ICMS é um tributo adstrito à sistemática da não cumulatividade, que se concretiza mediante o confronto entre débitos e créditos do período para, ao final deste, o contribuinte promover o recolhimento antecipado do débito porventura apurado, tem-se, a partir de então, identificado o fato gerador específico a servir de marco inicial da contagem do prazo para homologação, ou seja, o fato gerador representado no débito fiscal não pago (saldo devedor).

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ (AgRg nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1), confirmada mediante o voto da relatoria do Min. Benedito Gonçalves, do qual vale a pena transcrever, nestas fundamentações complementares, o fragmento que invoquei no voto de minha relatoria, apresentado na sessão do dia 20/1/2015, por ocasião da análise dos recursos ora em debate. Ei-lo:

*“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. 150, § 4º do CTN se refere ao do débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.”*

Note-se que, de acordo com a dicção acima destacada, o fato gerador do débito não pago (saldo devedor) é o de que trata o art. 150, § 4º do CTN. Desse modo, no caso do ICMS, cuja saída da mercadoria consiste fato gerador desse imposto, cumpre ao estabelecimento que o realizou - mediante a saída - o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, após compensar o débito com o crédito e apurar o saldo devedor do tributo. Isto considerando, reafirmo a assertiva de que a regra da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, implica em tomar por base o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é representativo do fato gerador do ICMS, consistente na saída da mercadoria do estabelecimento de forma documentada, isto é, a saída com documentação fiscal, porque a que se efetua sem documentação fiscal é aquela omitida, circunstância que não se regula pela regra em referência.

Portanto, não há razão para se entender alcançada pela regra do art. 150, § 4º do CTN parte do período da apuração do ICMS, no caso, o crédito correspondente a dezembro/2010, visto que ao meio do período de apuração inexistente o débito fiscal indicativo da saída da mercadoria de forma documentada e que constitui fato gerador do imposto, enquanto ao final do período de apuração, que a legislação estabelece como sendo o mês, pode haver débito fiscal.

Prejudicado, pois, o exame da questão de fundo da causa.

Isto posto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença exarada na instância monocrática, e julgarnulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002259/2015-17 (fls. 3 a 7), lavrado em 3/12/2015, contra FONTANELLA TRANSPORTES LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.128.901-0 e regularmente identificados nos autos, eximindo-o de quaisquer ônus oriundos do presente processo, pelas razões acima expendidas.

Em tempo, em face do vício formal que acomete o libelo basilar fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração, ao fundamento do art. 10, inciso V, do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 36.581/2016.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de março de 2017.

**Maria das Graças D. de Oliveira Lima.**  
**Conselheira Relatora**