

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.517/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159867-03  
Impugnação: 40.010124262-88  
Impugnante: Nilson Nolli  
IPR: 407/1125 - CPF: 074.547.326-15  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – APURAÇÃO ERRÔNEA – RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de apuração errônea da base de cálculo, por ter o Autuado abatido do preço das mercadorias valores excedentes ao montante equivalente ao imposto dispensado na operação, para o fim de fruição da redução da base de cálculo de que trata o item 6 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, bem como por ter deixado de incluir na base de cálculo os valores relativos ao frete. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Acolhimento parcial das razões do Impugnante, para excluir as exigências anteriores a 24/12/03, em razão da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN, e ainda, para excluir a multa isolada, nos termos do art. 112, inciso II, do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação de recolhimento a menor do ICMS devido no período de 11/11/03 a 26/11/05, em decorrência de apuração errônea da base de cálculo, por ter o Autuado abatido do preço das mercadorias valores excedentes ao montante equivalente ao imposto dispensado na operação, para o fim de fruição da redução da base de cálculo de que trata o item 6 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, bem como por ter deixado de incluir na base de cálculo os valores relativos ao frete.

Exige-se ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2017/2032, alegando, em preliminar, o cerceamento de seu direito de defesa, em razão de vício insanável do edital de intimação publicado pela Imprensa Oficial em 30/12/08, segundo o qual o crédito tributário exigido pelo lançamento sob análise era de natureza não contenciosa, razão pela qual não estaria sujeito a impugnação, quando na verdade trata-se de crédito tributário contencioso, de forma que teve apenas exíguos 4 (quatro) dias úteis para exercer o seu direito. Requer, assim, a nulidade da referida intimação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mérito, pleiteia a exclusão das exigências relativas aos valores de frete, sob o argumento de que o imposto correspondente já houvera sido recolhido por meio de documentos de arrecadação específicos, bem como contesta a tese em que se embasa o lançamento, por entender que a inclusão na base de cálculo do montante do imposto dispensado na operação, como o fez a Fiscalização, acaba por implicar, por via oblíqua, a tributação desse mesmo valor dispensado, contrariando assim a intenção do legislador ao conceder o benefício.

Alega ainda que a forma de cálculo por ela adotada contava com a aquiescência da Administração Fazendária de sua circunscrição, que, para emitir mensalmente os Certificados de Crédito do ICMS em seu favor, analisava o conteúdo de todos os documentos envolvidos na sua atividade, inclusive visando-os, concluindo assim que agia sob orientação do próprio Fisco, pelo que reclama, subsidiariamente, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Finalmente, insurge-se contra a multa isolada aplicada, ao fundamento de que a sua conduta tida como irregular pela Fiscalização, qual seja a apuração errônea da base de cálculo, não se confunde com a hipótese sujeita à penalidade, que é a consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 2124/2132, contestando a tese do Impugnante relativa à apuração da base de cálculo, porém acolhe parcialmente as razões de defesa, reformulando o crédito tributário às fls. 2134/2171, para excluir das exigências os valores referentes ao imposto incidente sobre o frete, cujos recolhimentos em separado foram documentalmente comprovados.

Cientificada da reformulação, o Autuado limita-se a ratificar os termos da impugnação.

Em sessão realizada no dia 17/06/09, a 2ª Câmara de Julgamento deliberou converter o julgamento em diligência, determinando, às fls. 2182, a reabertura de prazo para a apresentação de nova impugnação, o que foi feito pela Impugnante às fls. 2189/2201.

Desta feita, com base no disposto no § 4º do art. 150 do CTN, acrescenta às razões anteriores a alegação de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos anteriormente ao dia 03/07/04, data da nova intimação para apresentação da impugnação, requerendo assim o reconhecimento da extinção do referido crédito, com o conseqüente cancelamento das exigências relativas àquele período.

Quanto à reformulação procedida pela Fiscalização, diz que a mesma não abarcou a totalidade dos pagamentos efetuados, requerendo assim o decote complementar dos referidos valores.

Em decorrência, a Fiscalização se manifesta novamente às fls. 2207 /2215.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Conforme acima relatado, o Impugnante alega cerceamento de defesa em razão de vício constante do edital de intimação publicado pela Imprensa Oficial em 30/12/08, o que lhe teria trazido prejuízos em relação ao tempo de que dispôs para a elaboração de sua impugnação, levando-a assim a requerer a nulidade da intimação.

Em razão deste questionamento, na sessão de julgamento realizada em 17/06/09, decidiu a Câmara determinar a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de nova impugnação, de modo a assegurar o pleno exercício do direito de ampla defesa e do contraditório, o que foi feito efetivamente pelo Autuado, que inclusive acrescentou novos argumentos à impugnação anterior.

Vê-se, assim, que o alegado vício restou devidamente sanado pela referida medida, pelo que se encontra superada a arguição de cerceamento de defesa, posto que, se é que houve algum prejuízo anterior para o Autuado, após a reabertura do prazo, seguramente já não há mais, razão por que se rejeita a prefacial arguida.

### **Do Mérito**

Trata-se da imputação de recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da apuração errônea da base de cálculo, seja pela não inclusão dos valores de frete à mesma, seja pela dedução irregular de valores referentes ao imposto dispensado na operação, configurando utilização indevida da redução da base de cálculo.

Inicialmente, cumpre esclarecer que eventuais descontos incondicionais concedidos pelo alienante da mercadoria ao seu adquirente não se confundem com a dedução ou abatimento, no preço da mercadoria, de valor equivalente ao imposto dispensado na operação, para o fim de redução da base de cálculo do ICMS.

Com efeito, enquanto os primeiros são regidos pela lei civil e decorrem de cláusula contratual de compra e venda livremente pactuada entre as partes envolvidas no negócio mercantil, a segunda tem natureza jurídica diversa, tratando-se de condição legal para a fruição de benefício fiscal, por força da legislação tributária aplicável.

E mais, como se infere do disposto no art. 13, § 1º, inc. I, c/c a parte final do inc. II, “a” (*a contrario sensu*) da Lei Complementar nº 87/96, não obstante a redução da base de cálculo esteja condicionada à dedução/abatimento no preço das mercadorias do montante equivalente ao imposto dispensado na operação, tal montante integra a base de cálculo do imposto (antes da redução), diferentemente dos descontos incondicionais, que não a compõem.

Assim é que, independentemente da existência de desconto comercial, a redução da base de cálculo sob análise está condicionada ao abatimento no preço da mercadoria, de montante equivalente ao imposto dispensado em função do benefício concedido, cuja demonstração deve ser claramente consignada no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, que, segundo orientação da Superintendência de Tributação, constante de várias respostas a consultas de contribuintes, deverá conter a base de cálculo legalmente fixada para a operação, o valor nominal da mercadoria, a base de cálculo reduzida e o valor do ICMS dispensado, devendo ainda constar, nos campos “Valor Total dos Produtos” e “Valor Total da Nota”, respectivamente, o valor (preço) das mercadorias antes e após o abatimento, sendo este último o preço líquido a ser efetivamente cobrado do cliente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, para a correta observância da condição estabelecida no mencionado subitem 6.1, deveria o Autuado ter primeiro deduzido do valor da operação o montante referente ao desconto incondicional concedido, encontrando assim a base de cálculo sem redução (preço ou valor total das mercadorias), para só então calcular o valor do imposto dispensado, abatendo-o do preço ou valor total, obtendo assim o preço líquido a ser efetivamente cobrado. O imposto devido será o resultado da aplicação da alíquota legalmente prevista para a operação sobre a base de cálculo já reduzida.

No caso sob análise, no entanto, verifica-se que, ao calcular o valor do imposto dispensado para o fim do referido abatimento, o Autuado o fez levando em consideração o preço original (sem deduzir o valor relativo ao desconto incondicional), de modo que encontrou um valor a ser abatido maior do que aquele previsto pela legislação, resultando, conseqüentemente, na apuração da base de cálculo e do correspondente imposto a pagar menores que os devidos.

Sem razão o Impugnante ao pleitear a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, sob o argumento de que agia sob a orientação e aquiescência do Fisco. Com efeito, a análise procedida em livros e documentos fiscais para o fim de emissão de Certificados de Crédito de ICMS não guardam nenhuma relação com a matéria sob discussão, até porque referidos documentos tratam exclusivamente dos créditos a serem aproveitados pelas entradas de mercadorias, enquanto a controvérsia diz respeito ao cálculo do imposto devido pelas saídas do produto final do Impugnante.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais referentes à diferença apurada entre o imposto legalmente devido e o efetivamente debitado, observando-se a reformulação do crédito tributário procedida pela Fiscalização, conforme o demonstrativo de fls. 2134, decotando da base de cálculo os valores relativos ao frete, cujo imposto fora comprovadamente recolhido pelo Autuado, por meio de documentos de arrecadação distintos.

Com relação à arguição de decadência, assiste razão, em parte, ao Impugnante.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “auto lançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e 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 aquelas atividades do contribuinte, 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, c/c o art. 156, VII, todos do CTN, *verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Por consequência lógica, o prazo do § 4º do art. 150 é também aquele 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, por erro de fato ou de direito.

Ou seja, 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, somente pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele, ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (hipótese em que a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado o lançamento, conforme o art. 173, I, do CTN).

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, estando ainda longe de ser pacificada tanto no âmbito doutrinário como jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal.

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 de que dispõe o Fisco para formalizar o 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG, a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente poderia ocorrer em relação ao imposto efetivamente apurado e pago pelo contribuinte.

Assim, mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I, do CTN, permaneceria incólume o direito de o Fisco formalizar a exigência do crédito tributário correspondente aos valores não contemplados na apuração (e conseqüentemente não pagos), por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo código.

Com a devida vênia, no entanto, encontra-se equivocado tal entendimento. Isto porque parte do pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento do tributo, 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, precedem ao pagamento do imposto 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 à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação. Via de regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, assim considerado o pagamento propriamente dito do imposto, todavia, nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

De fato, 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 a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de sujeitar-se ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de Fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pela corrente majoritária, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar, mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de 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, citam-se excertos dos doutos votos proferidos, respectivamente, pelos então Conselheiros 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.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E Jefferson Nery Chaves, no Acórdão **18.198/08/2<sup>a</sup>**, para quem, em matéria de decadência, aplica-se em princípio 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.).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

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

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

(...)

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

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.

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I, do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale praticamente à negação de vigência do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria nas hipóteses de haver lançamento de ofício pela Fiscalização, quando entender que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que o Fisco devesse homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação ficaria restrita às hipóteses de homologação tácita, interpretação esta que, salvo melhor juízo, não traduz a melhor exegese daquele dispositivo. Ora, tratando-se de regra especial em relação à regra geral do art. 173, deve ela prevalecer, e não o contrário.

Assim, tem-se que o prazo de 5 (cinco) anos, extintivo do direito de o fisco lançar eventuais diferenças de ICMS, conta-se da ocorrência do fato gerador, e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como entende a Fiscalização, de modo que, tendo sido o Impugnante notificado do Auto de Infração somente em 24/12/08, parte do crédito tributário exigido já se encontrava definitivamente extinto, por força do disposto no § 4º do art. 150 c/c o art. 156, VII, todos do CTN, em face da homologação tácita relativamente aos fatos geradores de cuja ocorrência já haviam se passado, naquela data, mais de cinco anos

Com estas considerações, acolhe-se parcialmente o pleito do Impugnante no que diz respeito à decadência, observando-se que esta Câmara, ao determinar a reabertura do prazo para nova impugnação, o fez apenas para o efeito de assegurar ao Autuado o pleno exercício do direito de defesa, sendo que a constituição do crédito tributário se deu com a intimação do Auto de Infração em 24/12/08, conforme AR de fls. 2006.

No que diz respeito à Multa Isolada, no entanto, foi a mesma aplicada com base no disposto no art. 55, VII, da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Da simples leitura da primeira parte do dispositivo supra, verifica-se que a conduta apenada é *consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista na legislação*. Vale dizer, busca a norma punir aquele que adota base de cálculo divergente daquela prevista para a operação em causa, mediante a consignação no documento fiscal de valor a menor ou a maior daquele definido como base de cálculo (regra geral, o valor da operação) tal como se dá, por exemplo, nas hipóteses de sub ou superfaturamento, ou ainda em que a base de cálculo legalmente fixada não seja o valor da operação.

Ora, no caso concreto, como se viu anteriormente, o que fez o Autuado foi abater do preço das mercadorias vendidas, como condição para usufruir do benefício da redução da base de cálculo, valores superiores aos previstos pela legislação, isto por ter considerado equivocadamente como parcela integrante da base de cálculo os descontos incondicionais concedidos a seus clientes.

Em princípio, portanto, tal conduta não se enquadra nas hipóteses daquele dispositivo, até porque o que foi consignado no corpo das notas fiscais são simples observações como “Desconto do ICMS dispensado na operação conf. Anexo IV, Item 6: R\$...”, “Desconto concedido sobre frete: R\$...” e não propriamente valores de base de cálculo.

Assim, conquanto tal procedimento tenha resultado em apuração errônea da base de cálculo (antes e após a redução), e conseqüentemente em pagamento a menor de imposto devido, há razoável dúvida se referida multa se aplica ou não à espécie dos autos, pelo que deve ser a mesma excluída das exigências, com base no disposto no art. 112, II, do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição do cerceamento do direito de defesa. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 2134, e ainda, para excluir as exigências anteriores a 24/12/03 em razão da decadência e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75, nos termos do art. 112, inciso II do CTN. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator) que não acolhia a decadência e o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que além de não acolher a decadência, mantinha também a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da mesma lei. Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Albert Bruno Leopoldo de Garcia Glinigl e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Revisão, interposto de ofício pela câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 04 de novembro de 2009.**

**André Barros de Moura  
Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva  
Relator Designado**

CC/MIG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.517/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159867-03  
Impugnação: 40.010124262-88  
Impugnante: Nilson Nolli  
IPR: 407/1125 - CPF: 074.547.326-15  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência ora apresentada dá-se apenas no que diz respeito à aplicação do instituto da decadência, pois, diferente dos votos majoritários, reputo que, no caso vertente, se o contribuinte não declarou e, portanto, não antecipou o pagamento do imposto, não há que se falar em homologação.

Inexistindo a necessária homologação, a norma aplicável é a do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, ou seja, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial é o do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, diferente, repita-se, dos votos majoritários, inaplicável o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional tendo em vista que, ao caso, inexistente a pré falada homologação que é pressuposta à sua aplicação.

Pelo exposto, dirijo dos votos majoritários, inaplicando, ao caso, o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 04/11/09.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	18.517/09/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000159867-03	
Impugnação:	40.010124262-88	
Impugnante:	Nilson Nolli	
	IPR: 407/1125 - CPF: 074.547.326-15	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Alves Moreira/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, regra geral, pelo art. 173 do CTN, que para tanto estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I).

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte, a que alude o art. 150, § 4º do CTN, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, V daquele Código.

Uma vez que o AI fora lavrado em 17/12/08 e dele devidamente intimada a Autuada em 24/12/08, claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2003, se deu dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Portanto, não há que se falar em decadência de qualquer período constante do presente lançamento.

Por outro lado, ao contrário do alegado pela Impugnante, a penalidade exigida, capitulada no art. 55, VII da Lei 6763/75, guarda adequação com a ocorrência fática, uma vez que houve consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa da prevista pela legislação, tendo em vista o descumprimento da condição estipulada no item 6 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, bem como por ter deixado de incluir na base de cálculo os valores relativos ao frete.

**Efeitos a partir de 1º/11/2003**

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.”

Dessa forma, entendo que o lançamento encontra-se perfeitamente correto após a reformulação realizada pelo próprio Fisco.

**Sala das Sessões, 04 de novembro de 2009.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro**

CC/MIG