

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

Acórdão: 18.546/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159544-53  
Impugnação: 40.010124077-04  
Impugnante: Excell Minerai s e Fertilizantes Ltda  
IE: 687725809.00-87  
Proc. S. Passivo: Modesto João da Silva  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - PEDRA BRITADA. Imputação fiscal de utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no item 29 do Anexo IV do RICMS/02, nas saídas de brita de escória. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, evidenciada a dúvida quanto à ocorrência do ilícito arguido, justifica-se o cancelamento das exigências, com base no art. 112 do CTN. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de brita de escória, pedrisco, canjica de brita ou similar, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do ICMS, prevista no anexo IV, item 29 do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 57, inciso VII, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 820/830, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 919/932.

**DECISÃO**

Versa o feito em comento sobre a constatação de que a Autuada utilizou-se indevidamente da redução da base de cálculo do ICMS, nas saídas de brita, canjica de brita, pedrisco ou similar, produzidos a partir da escória fornecida pela ARCELORMITAL INOX DO BRASIL, não se caracterizando o produto como pedra britada ou pedra de mão, condições que, segundo o Fisco, estão estabelecidas para a fruição do benefício.

“Data venia”, improcedente é o presente feito no caso vertente dos autos, pois, analisando literalmente o que está contido na legislação mineira a respeito da matéria, sem maiores dificuldades, vê-se que o produto albergado pela redução da base de cálculo é a “pedra britada e pedra de mão”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há qualquer limitador na legislação dando conta de que “pedra britada” seja mesmo “aquilo” definido pelo Fisco em sua manifestação de fls. 919/932.

Em sede preliminar de consulta da legislação, é preciso remeter-se, sobretudo, à objetividade do texto que como dito, não deixa dúvida de que o benefício é para “pedra britada e pedra de mão”.

O RICMS/MG, simplesmente determinou a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com pedra britada, sem, contudo, estabelecer conceitos para limitar abrangência do benefício conforme se observa nos termos do item 29 do anexo IV do RICMS que estabelecia a redução na base destas operações.

Nota-se que o Regulamento determinou a redução de 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento) nas saídas em operação interna, de pedra britada e pedra de mão. Nada mais.

Assim ao dizer que a brita produzida pela Impugnante não está caracterizada como pedra britada a autoridade fiscal está preenchendo um campo de indeterminação da norma, o que não é admitido no exercício do lançamento.

Se o legislador queria mesmo chamar de “brita” a “pedra britada”, sabidamente tinha colocado “brita” no texto e não a mencionada “pedra britada”.

Destarte, não é razoável o entendimento do Fisco no caso vertente dos autos e é mais plausível, “permissa venia”, enxergar que a “pedra britada” nada mais é que qualquer “pedra” feita utilizando “britadeira”.

Prestigiando a razoabilidade de interpretação, enxerga-se mais aceitável admitir que “pedra” é o substantivo e a expressão “britada” o adjetivo. É isso que salta aos olhos “lendo” o contribuinte o texto do regulamento. No mínimo é uma interpretação aceitável.

Isto posto, a acusação com as bases apresentadas geram dúvidas sobre a infração fiscal.

Portanto, à Impugnante aplicável também se faz o texto do art. 112 do CTN que autoriza a interpretação mais favorável ao Autuado, sendo certo também que, na eventualidade, é função e dever das Cortes Administrativas enfrentar os debates em casos tais e recomendar a modificação da legislação com um texto mais claro e objetivo naquilo que é de interesse do Estado, pois, no caso vertente, se é do interesse do Estado chamar de “brita” a “pedra britada”, tem-se que o texto da lei deve ser mesmo mudado, pois o que se apresenta aqui gera flagrantes dúvidas ao leitor, há de convir.

Finalmente, ainda que não bastasse isso tudo, tem-se que é indevida também a penalidade isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, pois como já exaustivamente debatido nesta casa, tem-se que citado dispositivo aplica-se fundamentalmente nos casos em que há dolo e intenção de fraude do contribuinte. No caso vertente, encontra-se no mínimo diante de uma legislação “dúbia” na questão do alcance da expressão “pedra britada”.

Torna-se prejudicada a discussão acerca da decadência em face do mérito enfrentado aqui.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento nos termos do art. 112 do CTN. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava procedente. Vencido em parte o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências anteriores a 17/12/03. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Modesto João da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de 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, 17 de novembro de 2009.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator / Designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.546/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159544-53  
Impugnação: 40.010124077-04  
Impugnante: Excell Minerais e Fertilizantes Ltda  
IE: 687725809.00-87  
Proc. S. Passivo: Modesto João da Silva  
Origem: DF/Ipatinga

---

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata-se da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS sobre a saída de brita de escória, pedrisco e canjica de brita ou similar, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, em decorrência da utilização indevida do benefício de redução da base de cálculo do imposto, prevista no item 29 do Anexo IV do RICMS/02.

Segundo a norma veiculada pelo referido dispositivo, a redução da base de cálculo sob exame se aplica às saídas em operação interna de pedra britada ou pedra de mão, produtos estes que, conforme sustenta a Fiscalização, são obtidos por meio da britagem e moagem exclusivamente de rocha estável, razão pela qual o benefício não abrange os produtos objeto da autuação, oriundos que são do beneficiamento de escórias de alto forno.

A discussão travada nos autos, pois, pode ser assim resumida: enquanto entende a Fiscalização que o benefício se restringe às britas resultantes do processamento de rochas estáveis, extraídas diretamente da natureza, sustenta a Impugnante que o mesmo se aplica às britas em geral, aí compreendidas aquelas por ela comercializadas, obtidas a partir da escória de alto forno e também utilizadas. Informa ainda a Impugnante que, do ponto de vista ambiental, o seu produto apresenta enormes vantagens sobre a brita convencional, possuindo inclusive propriedades técnicas superiores à daquela, para o uso na construção civil.

Pois bem. Para os doutos votos vencedores, dos quais se ousa discordar, o benefício se aplica sem restrições a qualquer brita, independentemente de sua origem.

Com efeito, mesmo reconhecendo procedente o argumento da Impugnante no sentido de que a legislação realmente não contempla o conceito de pedra britada e nem estabelece expressamente restrições ao benefício quanto à matéria prima da qual é obtido, razão assiste à Fiscalização que, exatamente por estas razões, adotou o conceito técnico estabelecido pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e utilizado pela literatura especializada, conforme textos técnicos extraídos da “internet”, que definem a brita ou pedra britada como o agregado graúdo, para emprego na

construção civil, originado através da cominuição artificial de rocha estável, entendendo-se como cominuição a britagem e a moagem de rochas naturais de granitos e gnaisses, calcários, dolomitos, basaltos e outros minérios.

Ora, como o produto da Impugnante não se origina da moagem ou britagem de rocha natural, mas de escória de alto forno, vale dizer, a partir de um subproduto siderúrgico, mesmo que tenha aparência e utilização semelhantes às de pedra britada, trata-se de produto distinto daquele, ainda que comercialmente possa ser também chamado de brita. Tal fato, aliás, não só é reconhecido como propagado pela própria Impugnante, ao ressaltar as vantagens do seu produto em relação à brita granítica.

Isto posto, e considerando que a redução da base de cálculo prevista no item 29 do Anexo IV do RICMS/02 constitui benefício de natureza objetiva, isto é, que se aplica estritamente às mercadorias ali relacionadas, e mais, que as normas que tratam de outorga de isenção – *segundo disposição expressa do § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 a redução da base de cálculo considera-se isenção parcial para os efeitos da legislação tributária*) devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111, II, do CTN, ficando portanto afastada a interpretação teleológica defendida pela Impugnante, conclui-se que são legítimas as exigências fiscais, porquanto as britas de escória, pedriscos, canjicas de brita ou similar não gozam do referido benefício, por se tratarem de produtos distintos daqueles para os quais foi concedido.

Corroborando tal assertiva, não obstante a matéria não tenha sido objeto de discussão explícita, cabe registrar que, conforme consta das notas fiscais acostadas aos autos, os produtos da Impugnante são comercializados sob a classificação fiscal do código 26190000 da NCM (outras escórias e desperdícios da fabricação do ferro e do aço), enquanto as pedras britadas se classificam no código 25171000 (calhaus, cascalhos e pedras britadas, p/ concreto, etc.).

Quanto à alegação da ocorrência de decadência, no entanto, pede-se vênia às opiniões em contrário para acolher as razões da Impugnante, no que diz respeito ao crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos antes de 17/12/03.

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 do CTN.

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 do CTN 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 § 4º do art. 150 do CTN (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato

gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

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

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a Impugnante notificada do Auto de Infração somente em 17/12/08, 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

**Sala das Sessões, 17 de novembro de 2009.**

**Raimundo Francisco da Silva  
Conselheiro**

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

Acórdão: 18.546/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159544-53  
Impugnação: 40.010124077-04  
Impugnante: Excell Minerais e Fertilizantes Ltda  
IE: 687725809.00-87  
Proc. S. Passivo: Modesto João da Silva  
Origem: DF/Ipatinga

---

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.

De início, peço licença para acolher os fundamentos do voto vencido do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva não relacionados à decadência.

Neste particular (decadência), divirjo dos votos vencedores sobre os seguintes fundamentos.

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 a Autuada fora devidamente intimada do Auto de Infração em 17/12/08, 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.

**Sala das Sessões, 17 de novembro de 2009.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro**