

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.739/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167727-66
Recurso de Revisão: 40.060129826-06
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Companhia Brasileira de Bebidas
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: SUFIS/Escritório Conext - Rio de Janeiro

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO/RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO – MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatado a falta de retenção/recolhimento e retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST, quando da emissão de notas fiscais relativas às saídas de cerveja e refrigerantes, em operações interestaduais destinadas a atacadistas deste Estado, em decorrência de não ter-se utilizado corretamente, na apuração da base de cálculo do imposto, o preço dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas pela Secretaria da Receita Estadual, sem a observância do disposto em Regime Especial que foi concedido à Recorrida, nos termos estabelecidos pelo art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior para restabelecer as exigências da multa isolada relativa às notas fiscais em que há o destaque a menor do ICMS/ST, em razão de restar comprovado a perfeita subsunção do fato à norma, ensejando aplicação da penalidade mencionada. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O lançamento em exame é decorrente da constatação pela Fiscalização da realização de operações de saída de cerveja e refrigerante, previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais, no período de apuração de março de 2005, com as seguintes irregularidades:

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134504, 134506, 134517, 134540, 134559, 134786, 134905, 134908, 134909, 134947 e 134949, não houve retenção e recolhimento do ICMS/ST devido;

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134515 e 137775, a retenção e recolhimento do ICMS/ST se deram a menor do que o efetivamente devido, visto que, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária não foram utilizados, corretamente, os preços dos produtos constantes das tabelas de preços

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sugeridos, publicadas nos Comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Destaca-se que à época da ocorrência, o Sujeito Passivo era detentor do Regime Especial – PTA 16.000066587-99, que lhe foi concedido nos termos do art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, então vigente.

Exigem-se ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6763/75, respectivamente, nos seus incisos II, § 2º e I do art. 56 e no inciso VII do art. 55.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.161/11/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para cancelar a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Deste modo, considerando que a decisão se deu pelo voto de qualidade e desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário o reexame da matéria pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08 (RPTA).

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, a condição de admissibilidade do recurso, capitulada no § 2º art. 163 do RPTA, que assim determina:

RPTA

(...)

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

(...)

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

(...)

2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

(...).

Portanto, atendida a condição estabelecida no § 2º do art. 163 do RPTA, supra, deve ser conhecido o presente Recurso de Revisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpre, ainda, verificar qual a extensão do presente Recurso. Neste sentido, também é clara a disposição contida no parágrafo único do art. 168 do RPTA, a saber:

Art. 168. O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

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

Conforme verificado no relatório da presente decisão, não foram interpostos recursos nem pelo sujeito passivo e nem pela Fazenda Pública Estadual.

Assim, o caso dos autos trata exclusivamente do recurso a que se refere o parágrafo único do art. 168, acima transcrito.

Desta forma, a única matéria decidida contra a Fazenda Pública Estadual foi o cancelamento da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75. Assim, esta é a única matéria objeto do presente Recurso e apenas sobre ela pode a Câmara se manifestar.

Do Mérito

Conforme relatado, o Auto de Infração (AI) foi lavrado porque foram apurados falta de destaque e recolhimento do ICMS/ST devido nas Notas Fiscais nºs 134504, 134506, 134517, 134540, 134559, 134786, 134905, 134908, 134909, 134947 e 134949; e retenção e recolhimento do ICMS/ST a menor do que o efetivamente devido, quando da emissão das Notas Fiscais nºs 134515 e 137775, visto que, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária não foram utilizados corretamente os preços dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas nos Comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Constatadas as condições de admissibilidade e verificada a extensão do presente recurso, nos termos estabelecidos no art. 163, § 2º e no parágrafo único do art. 16, ambos do RPTA, passa-se à análise da aplicação, ao caso dos autos, do disposto no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, que se transcreve:

Art. 55 - (omissis)

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 (grifou-se);

(...)

(Efeitos a partir de 1º/11/2003).

Conforme se verifica, são duas as situações postas no presente caso:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a primeira diz respeito à emissão de notas fiscais sem a retenção e recolhimento do ICMS/ST.

- a segunda refere-se à retenção e destaque a menor do ICMS/ST devidos.

Deve-se ressaltar, que a conduta descrita na norma sancionatória supra é a consignação em documento fiscal de *base de cálculo diversa da prevista na legislação*.

Portanto, a conduta a ser punida é "... consignar em documento fiscal que acobertar a operação... base de cálculo diversa da prevista na legislação".

Como na primeira situação apontada, não houve o destaque, tampouco o recolhimento do ICMS/ST, não se vislumbra a subsunção do fato à norma, ou seja, não se pode dizer que houve consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, e não há como aplicar a ela a penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75.

Já na segunda irregularidade apurada, a base de cálculo não foi corretamente consignada na nota fiscal. Por conseguinte, os fatos subsumem-se à norma legal. As provas dos autos e a demonstração elaborada pela Fiscalização são suficientemente claras na configuração da irregularidade.

Conforme se verifica, a base de cálculo do ICMS/ST destacado nesses documentos fiscais está determinada no art. 156, incisos I, §§ 2º e 3º do Anexo IX do RICMS/02, então vigente, que não foram observados pela Recorrida, na medida em que não utilizou corretamente, na apuração da base de cálculo do imposto, o preço dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas pela Secretaria da Receita Estadual e não observou o disposto em Regime Especial que lhe foi concedido, nos termos estabelecidos pelo art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, retromencionado.

A Recorrida negou a ocorrência do recolhimento à menor do ICMS/ST, sem, contudo, apresentar provas da ocorrência de erro material no Auto de Infração.

Por consequência, constata-se que houve consignação, no caso específico ora tratado, de base de cálculo diversa da prevista na legislação tributária. Por isto, é correta a aplicação da penalidade acima mencionada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 relativa às notas fiscais em que há o destaque a menor do ICMS. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida; o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que lhe negava provimento nos termos do art. 150, § 4º do CTN, e os Conselheiros André Barros de Moura e Mauro Heleno Galvão, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido do Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, de fls. 195/196. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Pela Recorrida, assistiu ao julgamento a Dra. Isabela Mello da Mata. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Revisor), Raimundo Francisco da Silva, André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 05 de agosto de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros
Relatora**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.739/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167727-66
Recurso de Revisão: 40.060129826-06
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Companhia Brasileira de Bebidas
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: SUFIS/Escritório Conext - Rio de Janeiro

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

A divergência entre o meu voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, relativamente à tese da decadência arguida pela Impugnante, que acolho totalmente, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (18/11/10), o crédito tributário exigido, cujos fatos geradores ocorreram no mês de março de 2005, já se encontrava extinto, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN.

Portanto, não obstante comungar do entendimento dos doutos votos vencedores no que diz respeito ao cabimento da multa isolada naquelas hipóteses em que o contribuinte consigna base de cálculo diversa da prevista na legislação (tal como no presente caso), vejo-me na contingência de negar provimento ao recurso, tendo em vista que, pelas razões acima expostas, o crédito tributário ora exigido já não poderia mais ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolancamento”*, *porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as mencionadas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

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

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário. Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

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

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de

Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo para formalização do crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG, mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

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

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

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração,

resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

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

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

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

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpre 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o próprio Min. Luiz Fux:

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

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

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, nego provimento ao recurso, por entender que o crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram no mês de março de 2005* – já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (18/11/10), em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 05 de agosto de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MIG