

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.577/09/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161312-30
Impugnação: 40.010125285-87
Impugnante: Esab Indústria e Comércio Ltda.
IE: 186425581.00-20
Proc. S. Passivo: Marcelo Jabour Rios/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO - REMESSA PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS – Constatou-se emissão de notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus ao abrigo indevido da isenção do ICMS, vez que não foi comprovado o internamento das mercadorias na SUFRAMA. Ocorrência do fato gerador no momento da saída das mercadorias. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, com exclusão parcial das exigências. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, V da Lei nº 6.763/75, exceto aquelas relativas aos fatos geradores ocorridos antes de 03/07/04, em face da decadência e extinção definitiva do crédito tributário, conforme o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido relativamente ao período compreendido entre 01/01/04 e 31/12/07, em decorrência da emissão de notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus ao abrigo indevido da isenção do ICMS, tendo em vista a não comprovação do internamento das mercadorias na SUFRAMA, pelo que se exige o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, II e 55, V, ambos da Lei nº 6.763/75.

Exigem-se ainda as Multas Isoladas capituladas no art. 54, incisos II e VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, pela falta de registro dos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, relativos ao exercício de 2007, bem como pelo descumprimento de intimação específica para a entrega de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2004 e 2006. Tais infrações, no entanto, não integram o presente contencioso, tendo em vista o seu reconhecimento pela Autuada, com o pagamento integral das exigências, conforme os documentos de fls. 546/548.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 481/496, argumentando, em síntese, que o trabalho fiscal é totalmente improcedente, uma vez que as operações autuadas gozam de imunidade do ICMS, em face do regime tributário especial aplicável à Zona Franca de Manaus, por força do disposto no art. 40 do ADCT da Constituição Federal/88, e não de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isenção condicional, como é tratada a matéria pela legislação mineira, impondo várias condicionantes para o gozo do benefício.

Ainda assim, e apesar de reconhecer que não cumpriu integralmente a forma de comprovação do internamento das mercadorias, tal como previsto na legislação específica, alega que todos os requisitos inerentes à emissão das notas fiscais para a fruição da isenção foram cumpridos, bem como anexa documentos que no seu entendimento são suficientes para comprovarem a efetiva realização das operações com a respectiva entrega das mercadorias a seus destinatários, contribuintes do imposto localizados em Manaus e outros Municípios da Região Norte.

Assim, considera totalmente indevidas as exigências fiscais, porém aduz que caso houvesse a incidência do ICMS, deveria o mesmo ser cobrado à alíquota de 7% (sete por cento), aplicável às operações com destino àquela região, contestando ainda veementemente a aplicação da Multa Isolada do art. 55, V da Lei nº 6.763/75, uma vez não caracterizada a entrega a destinatário diverso.

Acatando parcialmente as razões da defesa, a Fiscalização procede à reformulação do crédito tributário, conforme o termo de rerratificação de lançamento de fls. 1058/1060, adequando a exigência do ICMS à alíquota interestadual, bem como excluindo a multa isolada, para aquelas operações cuja entrega aos destinatários foi documentalmente comprovada pela Autuada (notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 831/832, bem como as de nº 193001 e 193048, ambas de 31/01/04; 193300, de 05/02/04; 231574, de 30/05/05 e 253115, de 14/05/06).

Devidamente intimada, a Impugnante comparece novamente aos autos reiterando sua razões iniciais, pedindo a improcedência do lançamento.

A Fiscalização então se manifesta às fls. 1087/1089, argumentando basicamente que, diante do descumprimento da legislação específica que estabelece a forma de comprovação do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus a Autuada não faz jus à isenção do ICMS, sustentando assim a legitimidade das exigências remanescentes à reformulação do crédito tributário.

DECISÃO

Como já relatado, trata-se da constatação de que a Autuada emitiu notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus ao abrigo indevido da isenção do ICMS, tendo em vista a não comprovação do internamento das mercadorias, na forma prevista na legislação específica.

Segundo o argumento principal da Impugnante, as remessas para a Zona Franca de Manaus gozam de imunidade tributária, porquanto objeto de regime especial estabelecido pela própria Constituição Federal, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Conquanto também defendida pela doutrina, a tese não encontra guarida na jurisprudência nem na legislação, tanto assim que os Estados celebraram o Convênio ICM 65/88 (e alterações posteriores), concedendo isenção do ICMS para as referidas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações, condicionada, entre outros requisitos, à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Assim é que o vigente Regulamento do ICMS prevê a isenção do imposto no item 50 de seu Anexo I, nos seguintes termos:

50 - Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

(...)

b - Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

50.1 A isenção prevista neste item não se aplica:

a - às saídas de armas e munições, perfume, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, relacionados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33, 24, 22 (posições 2203 a 2208) e 87 (posição 8703), mesmo desmontados (CKD, ainda que incompletos, exceto ambulância), da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31/12/96); b - aos produtos semi-elaborados relacionados na Parte 7 deste Anexo, quando destinados aos municípios relacionados na alínea "a" deste item.

50.2 A isenção prevista neste item somente será aplicável se o remetente abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa na respectiva nota fiscal. (G.N.)

Trata-se, pois, de isenção condicionada, hipótese em que, não satisfeitas as condições para a sua fruição, considera-se devido o imposto, em conformidade com o disposto no art. 8º, § 2º da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

§ 2º. Quando o reconhecimento da isenção do imposto depender de condição posterior, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorrer a operação.

Pois bem, segundo o disposto no art. 268, III do Anexo IX do RICMS/02, a isenção fica condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, na forma do Capítulo XXX do mesmo anexo, sendo que, em conformidade com tal dispositivo, *c/c* o *caput* do retromencionado item 50, dispunha o art. 274 do Anexo IX do RICMS/02, na redação vigente à época dos fatos:

Art. 274 - A constatação do ingresso das mercadorias nas áreas incentivadas far-se-á mediante a realização de sua vistoria física pela SUFRAMA e pela SEFAZ do Estado destinatário, com apresentação das 1ª, 3ª e 5ª vias da nota fiscal e do conhecimento de transporte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º A constatação de que trata o caput deste artigo será disponibilizada pela SUFRAMA por meio de declaração, via internet.

Com efeito, a própria Autuada reconhece expressamente em sua Impugnação que não cumpriu integralmente a forma de comprovação do internamento das mercadorias, tal como previsto na legislação específica. É o quanto basta, salvo melhor juízo, para legitimar as exigências do imposto, conforme o § 2º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, acima transcrito, c/c o art. 111, II do CTN, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação que trata da concessão de isenção.

Não obstante, a Impugnante juntou diversos documentos com o intuito de comprovar a entrega das mercadorias a seus destinatários, tais como cópias dos livros de Registro de Entradas dos mesmos, carimbos do setor de almoxarifado e da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas e CTRCs.

Da análise dessa documentação, considerou a Fiscalização que parte das mercadorias foram realmente entregues aos destinatários, procedendo assim à reformulação do crédito tributário, adequando a exigência do ICMS à alíquota interestadual de 7% (sete por cento), bem como excluindo a multa isolada em relação às operações constantes das notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 831/832, bem como das de nº 193001 e 193048, ambas de 31/01/04; 193300, de 05/02/04; 231574, de 30/05/05 e 253115, de 14/05/06, conforme também já relatado.

Corretas, portanto, as exigências, nos termos da citada reformulação, demonstrada às fls. 1058/1073, inclusive em relação à multa isolada, não por ter se caracterizado a entrega da mercadoria a destinatário diverso, como equivocadamente a contesta a Impugnante, mas por ter a mesma consignado em nota fiscal destinatário diverso, conduta esta que é a prevista na norma punitiva e que, com a devida vênia, restou sim caracterizada, relativamente àquelas notas fiscais cuja entrega das mercadorias não foi devidamente comprovada.

Entretanto, e não obstante a questão não ter sido levantada pela Impugnante, motivo pelo qual também não foi objeto de discussão nos autos, há de se considerar que parte do crédito tributário já se encontra extinto, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN.

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 do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de 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 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 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 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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.)

E Jefferson Nery Chaves, no Acórdão 18.198/08/2ª, 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.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 recolhido a menor, tal como se verifica no caso dos autos, 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.

Desta forma, tendo sido a Impugnante notificada do Auto de Infração somente em 03/07/09, 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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação fiscal de fls. 1058/1073, e ainda, para excluir as exigências anteriores a 03/07/04, para as quais foi excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso V da Lei nº 6763/75 quando da mencionada reformulação, observando-se o pagamento parcial de fls. 547/548. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls 1.058/1.073. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria das Graças Lage de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Breno Frederico Costa Andrade (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2009.

André Barros de Moura
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator

CC/MIG