

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.662/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162565-55
Impugnação: 40.010126051-31
Impugnante: Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda
IE: 702040812.01-94
Proc. S. Passivo: Sidnei José Aquino Focus/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatado, mediante conferência e análise de livros e documentos fiscais, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados a maior em notas fiscais de transferências interestaduais recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa, para comercialização, com valores superiores ao preço de custo. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96; art. 13, § 8º, alínea “b” e art. 30, § 1º da Lei nº 6.763/75; art. 70, inciso X, Parte Geral do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto em relação às transferências interestaduais de mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa, no período de 01/01/04 a 31/12/07. À vista disso, capitulou-se como infringidos os arts. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96; 13, § 8º, alínea “b”; 16, inciso XIII; 30, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 70, inciso X, Parte Geral do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 269/276, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 341/346.

DECISÃO

A verificação fiscal levou à constatação de que a Contribuinte supracitada, centro de distribuição do estabelecimento industrial sediado no Estado de São Paulo, vinha se creditando de valores em desacordo às previsões legais, uma vez provenientes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de transferências interestaduais, cujos valores declarados, nas correspondentes notas fiscais, eram superiores ao preço de custo estabelecido.

Como se trata de estabelecimento industrial cumpre observar a norma constante na alínea “b”, § 8º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, originária da Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, inciso II, *in verbis*:

Art. 13- A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

b - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

De acordo com os documentos de fls. 30/38, 72 e 76, a Contribuinte foi intimada a informar ao Fisco o valor de custo das mercadorias recebidas em transferência, o que motivou os documentos de fls. 20, 22/29 e 39/57.

Com base nas informações supracitadas o Fisco apurou a ilicitude demonstrada nas planilhas de fls. 204/211 e 222/267, sendo que a própria Autuada reconhece às fls. 273, que o feito fiscal advém de uma base lógica, apenas nega a efetividade do recolhimento a menor do imposto.

No entanto, aduz a Defendente ter decaído o direito do Estado de efetuar o lançamento, tendo em conta preclusão do prazo previsto no art. 150, do CTN:

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.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ora, nos termos do § 4º, art. 150 do CTN, acima transcrito, somente pode ocorrer homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte ou responsável. O direito que a Fazenda tem para constituição de crédito, em relação ao imposto devido que não foi declarado nem pago, corresponde ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do mesmo diploma legal.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º supracitado, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do CTN. Frise-se, o imposto cobrado via lançamento de ofício consubstanciado no auto em discussão, não foi declarado pelo Sujeito Passivo.

Nesse sentido, no caso dos fatos geradores de 2004, o Fisco teria até 31 de dezembro de 2009 para efetuar o lançamento de ofício, assim considerado o Auto de Infração (AI) regularmente notificado ao Sujeito Passivo.

Observando às fls. 04, confirma-se a regular intimação em 15/10/09, por conseguinte, antes de expirado o prazo para considerar-se caduco o direito de lançar. Evidentemente, não há que se falar em homologação quando se está a tratar do lançamento de ofício de valores não declarados pelo contribuinte.

Sobre essa matéria o STJ manifestou-se em recentes decisões, como no seguinte Recurso Especial:

ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ser realizado. REsp 182.241-SP, **Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 3/2/2005.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exemplo de decisões favoráveis ao Fisco, sobre o tema da decadência, em situações assemelhadas, pode-se citar os Acórdãos 13.967/99/3ª, 3.353/08/CE, 18.104/08/2ª, 18.597/08/3ª, 18.619/08/3ª e 18.192/08/2ª.

A afirmativa da defesa de que efetuava recolhimentos rotineiros, durante todo o período fiscalizado, a título de ICMS normal, como o demonstra no quadro de fls. 275, não tem o condão de invalidar o trabalho fiscal. Ainda assim, os valores recolhidos restaram insuficientes, à vista do creditamento excessivo, tal como caracterizado nos autos.

Portanto, caracterizada a infração objeto do AI lavrado, mostram-se corretas as exigências fiscais, tratando-se de lançamento procedente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido em parte o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/10/04. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 03 de março de 2010.

André Barros de Moura
Presidente

Antônio César Ribeiro
Relator

ACR/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.662/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162565-55
Impugnação: 40.010126051-31
Impugnante: Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda
IE: 702040812.01-94
Proc. S. Passivo: Sidnei José Aquino Focus/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

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, no que diz respeito à tese de decadência aduzida pela Impugnante, que acolho, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/10/04, uma vez que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinto em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

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 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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, inciso V 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.

Não obstante, por força de previsão expressa constante da parte final deste mesmo dispositivo, mencionada regra comporta uma exceção, a ser observada quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesta hipótese, a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

E assim deve ser porque, à luz da teoria geral do direito das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou regime jurídico, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, tratando-se de obrigação tributária, estabelece o art. 113 do CTN que a mesma 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 do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário.

Logo, é razoável entender-se que, 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 deve ser contado na forma prevista no inc. I do art. 173, até porque, se assim não fosse, teria de se admitir que, ao prever tal exceção, estaria o CTN contemplando hipótese de obrigação não sujeita à extinção por inércia do credor, interpretação esta que, além de conflitante com o disposto no inciso VII do art. 156 do próprio CTN, seria totalmente incompatível com a teoria geral acima referida.

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 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 (reconfirmado no presente caso), 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, inciso V.

Data maxima venia, 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 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 da arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento propriamente dito do imposto.

Todavia, cabe lembrar que 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas 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;

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, 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 antecipação do 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 17.597/07/2º:

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.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 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 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 conseqüência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, inciso 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 se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que 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 sua 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, e que por isso mesmo deve ela prevalecer, e não o contrário!

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/10/04, por entender que, em face da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 15/10/09, portanto após o transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 03 de março de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MIG