

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.801/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163484-84  
Impugnação: 40.010126565-26  
Impugnante: Uberlândia Refrescos Ltda  
IE: 480145724.02-67  
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Patos de Minas

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/DOCUMENTO FISCAL.** Constatado que a Autuada deixou de entregar ao Fisco documentos fiscais exigidos por meio de Autos de Início da Ação Fiscal. Correta a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII da Lei nº 6763/75, tendo em vista já ter sido aplicada a penalidade prevista no art. 54, inciso VII da citada lei. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII da Lei nº 6763/75, tendo em vista que a Autuada mesmo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 da Lei nº 6763/75, conforme AI nº 01.000161750.41, de 30/06/09 e AI nº 01.000162966.54 de 04/11/09, não entregou as notas fiscais de saída informadas nos arquivos eletrônicos referentes aos meses de maio e junho de 2004, conforme demonstrados em anexos.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/66, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 234/242.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Em preliminar, alega a Autuada a nulidade do AI por entender que faltam à Autuada elementos suficientes para propiciá-la o devido conhecimento da infração que lhe é imputada e, sobretudo, impugnar o *quantum* pretendido, o que configuraria literal afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e ao inciso XVII do art. 4º da Lei nº 13.515/00, que garantem aos litigantes em processo administrativo o contraditório e a ampla defesa.

Nesse aspecto é de se notar que o Auto de Infração descreve com precisão e clareza o fato que motivou a sua emissão e as circunstâncias em foi praticado, cita expressamente os dispositivos legais infringidos e aqueles que cominam a respectiva penalidade, bem como demonstra os valores do crédito tributário exigido, tudo nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exatos termos dos incisos IV a VI do art. 89 do RPTA/MG. Ressalte-se que a peça de defesa apresentada aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com a acusação fiscal, demonstrando que a Autuada compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude.

Por outro lado, o fato do Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistem os vícios arguidos, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII da Lei nº 6763/75, tendo em vista que a Autuada mesmo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 da Lei nº 6763/75, conforme AI nº 01.000161750.41, de 30/06/09 e AI nº 01.000162966.54 de 04/11/09, não entregou as notas fiscais de saída informadas nos arquivos eletrônicos referentes aos meses de maio e junho de 2004, conforme demonstrados em anexos.

Necessário se faz, para melhor entendimento da autuação, a descrição de alguns fatos relacionados à autuação em debate.

Na análise inicial do pedido de baixa protocolado pela Contribuinte, o Fisco verificou que os arquivos eletrônicos, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos e transmitidos via *internet* para a Secretaria de Estado de Fazenda, como previsto nos arts. 10 e 11 do Anexo VII do RICMS/02, não continham as informações dos registros tipo “74”, que se referem ao estoque final em 31 de dezembro de 2003 e que deveriam ter sido transmitidas juntamente com as operações de fevereiro de 2004.

Assim, foi solicitada, verbalmente, a retransmissão do arquivo relativo àquele período, para que fossem incluídas as informações referentes ao “registro tipo 74”.

Para dar prosseguimento ao trabalho, em 24 de maio de 2009 o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar na Delegacia Fiscal de Patos de Minas, no prazo de 72 (setenta e duas) horas, livros fiscais relativos ao período de 01/01/04 a 31/05/04 e as notas fiscais de maio de 2004, pois era a data que o Fisco dispunha como de encerramento das atividades da empresa, já que os arquivos SINTEGRA haviam sido transmitidos até o período de referência acima mencionado.

Porém, o livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos Ocorrências (RUDFTO), bem como algumas notas fiscais de saída referentes a maio de 2004 não foram apresentados.

Sendo assim, em 30/06/09 foi lavrado o Auto de Infração nº 01.000161750.41 (cientificado por A.R. em 08/07/04), por não terem sido apresentados o RUDFTO, as notas fiscais de saída de maio de 2004, relacionadas em anexo daquele AI, bem como o arquivo eletrônico referente às operações de junho de 2004, pois se verificou na documentação inicialmente apresentada que o encerramento das atividades da empresa se deu, de fato, neste mês.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o Sujeito Passivo recebeu uma segunda notificação em AIAF de mesmo número, em 28/10/09, para estender o período fiscalizado até junho de 2004, e exigir a apresentação dos documentos fiscais relativos ao período acrescido.

Pelo não atendimento a esta intimação foi lavrado em 04/11/09 o Auto de infração nº 01.000162966.54 (cientificado pessoalmente em 09/11/09).

Somente em 15/12/09 (intimação feita pessoalmente em 18/12/09) foi lavrado o Auto de Infração agora sob análise.

Inicialmente, esclareça que quanto à decadência da exigência fiscal, não assiste razão à Impugnante.

A Autuada fundamenta sua alegação no fato de que o lançamento do ICMS é feito por homologação, operando-se a decadência a partir de 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), considerando assim, todos os créditos extintos pelo citado instituto.

No presente caso não se aplica o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à não entrega de notas fiscais, não havendo o que se falar em homologação de ato inexistente.

Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida no art. 173, I do CTN, aplicando-se o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18 de dezembro de 2009 (fl. 05), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Ademais, o art. 16, inciso II da Lei nº 6763/75 estabelece como obrigação do contribuinte manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previsto na legislação tributária.

O prazo está previsto RICMS/02, em seu art. 96, inciso II, letra “a” e no inciso I do § 1º deste mesmo artigo, senão veja-se:

Art. 96 - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

II - arquivar, mantendo-os, conforme o caso, pelos prazos previstos no § 1º deste artigo:

a - por ordem cronológica de escrituração, os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação prestados ou utilizados;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do *caput* deste artigo, quando os documentos e os livros se relacionarem com crédito tributário:

I - sem exigência formalizada, o prazo de arquivamento dos mesmos é de 5 (cinco) anos e será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Diante do acima exposto, não se vislumbra a ocorrência da decadência levantada pela Impugnante, pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Anexo 4 traz cópia do documento protocolado pela Impugnante com a relação dos documentos apresentados ao Fisco, todos emitidos em junho de 2004.

Os documentos autuados relativos a este período estão relacionados no Anexo 2. Portanto, verifica-se que só foram autuadas aquelas notas fiscais em que foi entregue a 4ª via (N. F. nº 034220 a 034287), cópia da nota fiscal (N. F. nº 034289) ou, então, não foi entregue documento algum (NFs nºs 034288 e 034290).

O art. 16 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02 dispõe sobre a destinação das vias das notas fiscais modelo 1 e 1-A.. Nestes termos, pelas normas regulamentares mineiras a via a ser entregue ao Fisco é a 2ª.

No Relatório Fiscal entregue ao Sujeito Passivo junto com o Auto de Infração foi explicado o motivo de não se acatar vias de documentos fiscais distintas daquelas determinadas na legislação mineira, assim:

“Conforme menciona a relação, os documentos fiscais se constituíam das 1ª vias, no caso daqueles referentes à aquisição de bens e serviços e registrados no Livro Registro de Entradas. Já em relação às notas fiscais de saída foram entregues ora a 2ª via, ora a 4ª via ou mesmo cópias das notas fiscais.

Estabelece o RICMS/2002, em seu art. 140, que cada via da nota fiscal tem uma destinação específica, sendo que estas não se substituem. Desta forma, foi considerada atendida a intimação quando apresentada a 2ª via da nota fiscal, por ser esta a destinada ao fisco nos casos de notas fiscais modelo 1 e 1-A (modelo das notas fiscais objeto desta autuação), como preconiza o art. 16 do Anexo V do RICMS/2002.”

Portanto, comprovado está que as vias legalmente exigidas dos documentos autuados não foram apresentadas.

Assim, sob qualquer prisma que se analise, a Autuada claramente descumpriu as normas estaduais mineiras. Ademais, o Fisco exigiu dela a apresentação das segundas vias (por serem as legalmente exigidas), dentro do prazo em que havia a obrigação de guarda das mesmas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela o Fisco informou nos Anexos 1 e 2 as notas fiscais, com os dados que as individualizam, cabendo à Contribuinte provar que as havia entregue no prazo determinado, o que não foi feito.

A Autuada discute, também, as multas aplicadas na presente autuação. Contudo, não há que se falar em quebra dos princípios da razoabilidade e do não confisco em se tratando de multa que está prevista claramente na legislação estadual. Observe-se, ainda, que a multa isolada aplicada contém uma conduta a ser sancionada que representa exatamente a imputação fiscal.

A penalidade, ora em discussão, capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75, está perfeitamente adequada ao caso dos autos, sendo a mesma aplicada pela falta de entrega de documento fiscal, nos seguintes termos:

Art. 55 -

(...)

XII - por extraviar ou inutilizar documento fiscal, bem como não entregá-lo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 desta Lei - 40% do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco. (g.n.)

Dessa forma, de todo o exposto, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a multa isolada aplicada.

Finalmente, no que se refere ao acionamento do permissivo legal, estabelece o art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, que a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo.

Observa-se, porém, que a empresa, apesar de intimada, não cumpriu com a sua obrigação legal de entregar as notas fiscais, as quais são imprescindíveis para o desenvolvimento dos trabalhos fiscais. Assim, a Câmara decidiu manter inalterado o valor da penalidade aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 14 de junho de 2010.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente/Relator**

ABM/EJ

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

---

Acórdão:	18.801/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000163484-84	
Impugnação:	40.010126565-26	
Impugnante:	Uberlandia Refrescos Ltda.	
	IE: 480145724.02-67	
Proc. S. Passivo:	Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)	
Origem:	DF/Patos de Minas	

---

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, relativamente à tese da decadência arguida pela Impugnante, que acolho, para julgar improcedente o lançamento, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (18/12/2009), o crédito tributário já se encontrava extinto, por força do disposto no 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 “autolançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a 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 as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

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 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 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*, 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 – *este, aliás, o caso dos autos, em que se verificou acúmulo de créditos ao longo de todo o exercício de 2004, somente se apurando saldo devedor já em 2005* –, 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 (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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, 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, que se aplica aos demais tributos. Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como quer a corrente majoritária!

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

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para julgar improcedente o lançamento, por entender que o crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a outubro de 2004* – já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (18/12/09), 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 ser objeto de lançamento.

**Sala das Sessões, 14 de junho de 2010.**

**Raimundo Francisco da Silva  
Conselheiro**

CC/MIG