

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.301/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000449016-48
Impugnação: 40.010140784-14
Impugnante: Indústria e Comércio de Solventes Tintas Vernizes Tempo Ltda
IE: 048929626.00-46
Proc. S. Passivo: Maurício Terciotti/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, substituta tributária por força do Convênio ICMS 110/07, nas operações interestaduais, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 18% (dezoito por cento) em vez da de 25% (vinte e cinco por cento) prevista no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.11” do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que o sujeito passivo, substituto tributário por força do Convênio ICMS 110/07, efetuou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 1º/01/11 a 31/12/12, quando das remessas de aguarrás mineral constante do subitem 26.11 (efeitos até 30/04/13) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para destinatários situados em território mineiro, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 18% (dezoito por cento) em vez da de 25% (vinte e cinco por cento) prevista no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.11” do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 222/251, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 294/306.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 249/250.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova, tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Ressalte-se que as dúvidas quanto aos aspectos técnicos relacionados à aguarrás mineral, bem como à sua utilização, já foram objeto de apreciação por parte

da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT/SUTRI da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais após consultas formuladas por diversos contribuintes, inclusive pela própria Autuada, mediante Consulta de Contribuinte nº 187/2015 (fls. 181/185).

No tocante à base de cálculo, frise-se que está perfeitamente demonstrada sua apuração nos anexos constantes dos autos, especialmente nos Anexos 2, 3 e 4.

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Inicialmente, cumpre esclarecer que a Impugnante alega a nulidade do lançamento escorada na alegação de que a aguarrás mineral vendida por ela não é solvente, mas sim, diluente e, portanto, deve ser submetida à alíquota de 18% (dezoito por cento). Entretanto, essa contextualização refere-se propriamente à discussão de mérito do lançamento e será tratada como tal, uma vez que não se atém aos pressupostos e requisitos necessários à sua validade.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que o sujeito passivo, substituto tributário por força do Convênio ICMS 110/07, efetuou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 1º/01/11 a 31/12/12, quando das remessas de aguarrás mineral constante do item 26.11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para destinatários situados em território mineiro, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 18% (dezoito por cento) em vez da de 25% (vinte e cinco por cento) prevista no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.11” do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos entre janeiro de 2011 a junho de 2011, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), já que fora intimada do Auto de Infração em 01/07/16.

Todavia, razão não lhe assiste.

É cediço que ao ICMS se aplica o chamado lançamento por homologação, na leitura do art. 150 do CTN, *in 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

Por outro lado, o CTN outorgou à autoridade administrativa fazendária o direito/dever de, em determinadas hipóteses, elencadas nos incisos do art. 149, efetuar o lançamento de ofício.

Dentre essas hipóteses se encontra a constatação de omissão e inexatidão verificada por parte da pessoa legalmente obrigada à atividade contextualizada pelo diploma legal retro mencionado, veja-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Desta forma, no caso em comento, a suposta violação ao § 4º do art. 150 do CTN não ocorreu, pois se trata de exigência relacionada à falta de recolhimento do ICMS em virtude da adoção incorreta de alíquota na apuração do ICMS/ST e, vias de consequência, configurando a situação prevista no retro transcrito inciso V do art. 149.

Comprovada a omissão por parte da pessoa legalmente obrigada a apurar e antecipar o pagamento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o lançamento substitutivo se opera, passando-se ao lançamento de ofício de prerrogativa da autoridade administrativa. Nesta via, o prazo decadencial para que a Fiscalização efetue o lançamento de ofício é regido pelo inciso I do art. 173 do CTN, que, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, *in verbis*:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Esse entendimento é respaldado por decisões recentes do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), como a proferida no AgRg no REsp 1285895 / PR, tendo como relator o Ministro Humberto Martins:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. TEMAS SUBMETIDOS AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. SÚMULA 83/STJ. CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL AO QUAL FOI DADA INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. ENQUADRAMENTO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO REPETITIVO. MULTA PREVISTA NO ART. 557, § 2º, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA 973.733/SC, REAFIRMOU QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) REGE-SE PELO DISPOSTO NO ART. 173, I, DO CTN E CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, ESTE NÃO OCORRE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ.

(...)

Dessa forma, na hipótese dos autos, é incabível se falar de lançamento por homologação, mas sim, de lançamento substitutivo direto, de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do CTN.

Assim, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 31/12/16. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 28/06/16 e tendo seu recebimento pela Impugnante ocorrido em 01/07/16, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Quanto ao mérito propriamente dito, cumpre registrar que, conforme informado pela Fiscalização, foi iniciado em 26/02/15 procedimento fiscal auxiliar exploratório para verificar o regular cumprimento da legislação tributária por parte da Autuada, com base no art. 66, inciso II do RPTA e, diante dos argumentos técnicos por ela apresentados, que geraram incerteza em relação à alíquota a ser aplicada ao produto aguarrás mineral, a empresa foi orientada a formalizar consulta junto a SUTRI/SEF/MG.

A consulta foi protocolada em 27/04/15, gerando o PTA nº 45.000009284-88, tendo como resultado a Consulta de Contribuintes nº 187/2015 (fls. 181/185) que externou o entendimento de que o produto aguarrás mineral (NCM 2710.11.30 e NBM 2710.12.30) se enquadra como solvente, com a alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna aplicada segundo a subalínea “a.11” da alínea “a” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, que é de 25% (vinte e cinco por cento).

De fato, esse enquadramento procede.

Conforme explicitado na resposta à Consulta de Contribuintes nº 187/2015, formulada pela Autuada, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), de acordo com a Portaria ANP nº 318, de 27/12/01, conceitua solvente da seguinte forma:

Solvente - Produto líquido derivado de frações resultantes do processamento de petróleo, de gás natural, de frações de refinarias e de indústrias petroquímicas, capazes de serem utilizados como dissolventes de substâncias sólidas e/ou líquidas, puro ou em mistura, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, querosene ou diesel especificados pela ANP.

Também, segundo a própria ANP, em Glossário do Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis -<http://www.anp.gov.br>, a aguarrás é um:

“produto obtido pelo processo de destilação atmosférica de petróleo, com intervalo de temperatura típica (150°C-210°C), classificado numa faixa de destilação intermediária entre a nafta pesada e o querosene. Utilizado como solvente e na fabricação de ceras, graxas e tintas”. (Grifou-se).

Esse entendimento também foi manifestado pela SUTRI/SEF/MG em respostas a outras consultas de contribuintes, como as de números 285/2014 (fls. 187/190) e 214/2014 (fls. 192/196).

Nesse contexto, a base normativa que fixa a alíquota em 25% (vinte e cinco por cento), para o referido produto está clara na Lei nº 6.763/75, bem como no RICMS/02, e é a que segue, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as mercadorias e nas prestações de serviços relacionados na Tabela “F”, anexa a esta Lei;

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;

(...)

§ 21. Na hipótese da alínea "a.11" do inciso I do caput deste artigo, será considerado destinado à industrialização o solvente remetido ao estabelecimento industrial previamente credenciado junto à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento e identificado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

Como bem demonstrado pela SUTRI/SEF/MG nas respostas às consultas acima mencionadas, as quais, reitera-se, constam dos autos, a alíquota aplicável à aguarrás mineral, considerada como solvente, é a de 25% (vinte e cinco por cento), não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade em razão da base normativa acima transcrita, como quer fazer crer a Impugnante.

Logo, não tendo sido apresentado pela Autuada qualquer elemento probatório no sentido de corroborar sua afirmação de que à aguarrás mineral é aplicada alíquota de 18% (dezoito por cento), reputam-se corretas as exigências do ICMS/ST não recolhido e da respectiva Multa de Revalidação, em dobro por se tratar da falta de recolhimento do imposto relativo à responsabilidade por substituição tributária, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75, *ipsis litteris*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Acentua-se que, após decisão da SUTRI em relação à consulta formulada questionando a matéria, em 18 de setembro de 2015, a Impugnante não efetuou o recolhimento dos débitos por ventura existentes no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da ciência da resposta, estabelecido pelo inciso I do art. 42 do RPTA, o que

ensejou a atuação da Fiscalização no sentido de exigir o cumprimento da legislação tributária mediante a lavratura do presente Auto de Infração.

Não prospera, ainda, o inconformismo da Autuada em relação à utilização de MVA ajustada maior que a prevista para o cálculo do ICMS/ST o que, segundo seu entendimento, redundaria em ofensa ao princípio da não cumulatividade. Esclareça-se que, conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração, no cálculo do imposto devido essa utilização de MVA em montante superior foi devidamente considerada pela Fiscalização, sendo apenas exigido nos autos a diferença de ICMS/ST que não foi devidamente recolhida pela Impugnante, considerando a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) que deveria ter sido aplicada às operações.

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do que dispõe o art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir: 1) a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e 2) as exigências anteriores a julho/11 por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150 § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Renato Mérola Peluzo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2016.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira
Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.301/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000449016-48
Impugnação: 40.010140784-14
Impugnante: Indústria e Comércio de Solventes Tintas Vernizes Tempo Ltda
IE: 048929626.00-46
Proc. S. Passivo: Maurício Terciotti/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT- RJ

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre a constatação de que o sujeito passivo, substituto tributário por força do Convênio ICMS 110/07, efetuou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 1º/01/11 a 31/12/12, quando das remessas de aguarrás mineral constante do subitem 26.11 (efeitos até 30.04.2013) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para destinatários situados em território mineiro, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 18% (dezoito por cento) em vez da de 25% (vinte e cinco por cento) prevista no art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.11” do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75.

Restou consignado no presente PTA que a Autuada, para confirmação quanto a alíquota a ser aplicada formalizou consulta junto a SUTRI/SEF/MG, tendo como resultado a Consulta de Contribuintes nº 187/15 (fls. 284/288) que confirmou que o produto aguarrás mineral (NCM 2710.11.30 e NBM 2710.12.30) se enquadra como solvente, com a alíquota interna aplicada segundo a subalínea “a.11” da alínea “a” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 que é de 25% (vinte e cinco por cento).

Dirimida a incerteza apontada, a Impugnante permaneceu com a prática de aplicação incorreta da alíquota. Logo, reputam-se como corretas as exigências do ICMS/ST não recolhido e da respectiva multa de revalidação.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da majoração da multa de revalidação e no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Com relação a majoração da multa de revalidação dispõe o art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 6.763/75, *ipsis litteris*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; Grifamos.

Data vênia, da leitura do dispositivo em análise, notadamente extrai-se a aplicação da multa em dobro para não retenção ou por falta de pagamento do imposto retido, o que não se amolda ao presente caso. O que restou consignado da autuação foi o recolhimento a menor do imposto.

Assim, oportunamente, invoca-se a importância do princípio da legalidade não só inserido no art. 5º da Constituição Federal *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, mas também no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional reafirmando no art. 150 sua aplicação *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir o aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

A exigência da correta e completa descrição dos fatos, bem como da perfeita tipificação legal, faz-se necessária em face dos *“Princípios da Segurança Jurídica/ legalidade”* (art. 5º, incisos II da CF), cuja inobservância resta maculado o ato praticado.

A legislação tributária, sendo fechada e exauriente, remete ao intérprete à noção de tipo ou tipificação, devendo a regra ser submetida a moldura legal, sob pena de violação da estrita legalidade, o que impõe a exclusão da majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Quanto a decadência, a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária que surge com a ocorrência do “fato gerador”. Esta somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolancamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da

dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Vejamos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Verifica-se que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174) “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.” Ensina o mestre (2008, p. 172):

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.”

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788) “[...] *o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.*”

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Para Sabbag (2012, p. 789) “*O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo:

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.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que *“O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.”* Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuando. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo Machado de Brito (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

“O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).”

Assim, observa-se que o art. 173, inciso I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresso, conforme art. 150 "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos: i. se a lei não fixar prazo menor para a homologação; ii. se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicando para tais casos a regra do artigo 173, inciso I CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício. Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor que, não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresso, o direito do fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar, assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial, remetido ao art. 173, inciso I, do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regrados tão somente nos art. 150, § 4º, e 173. Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775), vejamos:

“Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o dies a quo fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a meta optada de fraudar ou simular, o dies a quo se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento ex officio, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao dies a quo para lançar ex officio, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).”

Importante relembrar que O Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/66).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar estabelecer normas de para decadência em matéria tributária. *In verbis*:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; Grifamos.

Veja que a Constituição Federal determina no artigo supra que caberá a Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, § 1º, do Código Tributário Nacional. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do artigo 150, § 4º.

Conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil (art. 1.036 do Novo CPC), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: REsp 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS EREsp 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E EREsp 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOUTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 163/210).

3. O *DIES A QUO* DO PRAZO QUINQUENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO

SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS.. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS.. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 183/199).

5. *IN CASU*, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; (II) A OBRIGAÇÃO EX LEGE DE PAGAMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RESTOU ADIMPLIDA PELO CONTRIBUINTE, NO QUE CONCERNE AOS FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 1991 A DEZEMBRO DE 1994; E (III) A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RESPECTIVOS DEU-SE EM 26.03.2001.

6. DESTARTE, REVELAM-SE CADUCOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS, TENDO EM VISTA O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA QUE O FISCO EFETUASSE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSTITUTIVO.

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)"

Assim, se houve o pagamento antecipado do ICMS pela Impugnante, do valor por ela apurado, por ela entendido como devido, e, em não havendo provas de dolo, fraude ou simulação, é de se aplicar a regra disposta no art. 150, § 4º, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário, e a consequente decadência do direito de lançá-lo.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, entendo pela ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, anteriores a julho de 2011.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2016.

Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira