

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.158/19/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000980582-05
Recurso de Revisão: 40.060147050-57
Recorrente: Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A
IE: 702561423.02-20
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, § 7º, Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02 e com o previsto no art. 10 e art. 11 do Regime Especial de Tributação RET nº 312/2011, na redação vigente à época dos fatos. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 15/04/13 a 23/08/13, em razão de que a Autuada teria apurado a base de cálculo do ICMS/ST, nas operações internas, sem observar o disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 10 e art. 11 do Regime Especial de Tributação (RET) nº 312/2011 (PTA nº 45.00003239-85).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.141/18/3ª, decidiu, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário. Vencidos os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora), que a reconhecia para as exigências relativas ao período anterior a 26/04/13, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia para as exigências relativas ao período anterior a 18/04/13. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 209/210 e 230/243 dos autos, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam improcedente.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 325/353, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 23.141/18/3ª.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe davam provimento. Vencido, também, o Conselheiro Erick de Paula Carmo que lhe dava provimento parcial, nos termos dos votos vencidos. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

T

5.158/19/CE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	5.158/19/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000980582-05	
Recurso de Revisão:	40.060147050-57	
Recorrente:	Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A	
	IE: 702561423.02-20	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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.

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 15/04/13 a 23/08/13, em razão de a Recorrente, ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas internas de mercadorias, sem observar o disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 10 e 11 do Regime Especial nº 45.00003239-85, do qual é beneficiária.

Passemos então a analisar a cronologia dos fatos:

- em 25/05/11 foi firmado o Protocolo de Intenções nº 021/2011 (Doc. 04), entre o estado de Minas Gerais e a Recorrente, prevendo compromissos de ambas as partes;

- em 12/08/11, foi expedido o RET nº 312/2011 pela SUTRI, em conformidade com o tratamento tributário diferenciado concedido no Protocolo de Intenções nº 021/2011;

- a redação dos arts. 10 e 11 do citado RET, que vigeu até 31/08/12, não previa as obrigações relacionadas pelo Fisco, que culminaram na autuação da Recorrente;

- em 16/08/12, foi requerida a prorrogação do regime especial (Doc. 06), o que foi acatado pela Delegacia Fiscal de Uberlândia (Doc. 07), com a mesma redação até 31/08/13;

- em 18/12/12, foi requerida pela Recorrente o aditivo ao Protocolo de Intenções nº 021/2011, para inclusão no *rol* de produtos beneficiados as NCMs relativas às “ceras e desinfetantes” (Doc. 08);

- em 06/03/13, a CPT decidiu acatar o pleito da Recorrente para inclusão das ceras e desinfetantes, por meio do Termo Aditivo anexo (Doc. 09), porém, unilateralmente, propôs a alteração das disposições da Cláusula Décima do Protocolo para prever a obrigação de destaque do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas internas e ajuste da base de cálculo das mercadorias sujeitas a substituição tributária, na forma do art. 19, § 7º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em 25/03/13 as alterações deliberadas pela CPT foram contempladas na nova redação do RET nº 312/2011 (Doc. 10), e foram incluídas nos arts. 10 e 11 do Regime Especial, tendo sido a Recorrente cientificada em 19/04/13;

- em face da alteração do RET impactar negativamente o seu planejamento econômico, a Recorrente se reuniu com o Subsecretário de Fazenda e com o Superintendente da Fazenda em Uberlândia, solicitando o cancelamento das alterações do RET, tendo elaborado correspondência anexa (Doc. 11), por meio da qual formalizou os pontos tratados na reunião;

- em 16/05/13, a CPT deliberou pelo cancelamento das alterações realizadas no Protocolo de Intenções nº 021/2011 e pelo restabelecimento da redação originária do RET, cuja vigência iria até 31/08/13;

- em 19/07/13, a SUTRI corporificou as alterações deliberadas pela CPT, emitindo RET nº 312/2011, anexo (Doc. 12), por meio do qual cancelou as alterações que haviam sido introduzidas em 25/03/13, restabelecendo a redação originária do RET vigente até 31/08/12, que foi prorrogada até 31/08/13.

A matéria recursal, passa pela análise de toda a questão posta, desta forma, valho-me em parte dos argumentos desposados pelo voto vencido proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Sousa nos presentes autos.

Conclui a Recorrente, que a deliberação da CPT em 06/03/13, reproduzida no RET, emitido em 25/03/13, pela SUTRI, foi tornada sem efeito, razão pela qual são imprestáveis suas disposições para fundamentar o Auto de Infração.

Por seu turno, a Fiscalização afirma que a acusação fiscal de apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, tem fundamento nos arts. 10 e 11 do Regime Especial de Tributação – RET nº 312/2011, emitido em 25/03/13 (fls. 60/71), concedido à Recorrente no âmbito do PTA nº 45.000003239-85, vigente a partir da data do recebimento, pela Contribuinte, o que ocorreu em 15/04/13 (*vide* recibos às fls. 58/59 e 70) até 23/08/13, quando foi novamente alterado pela CPT, para a retirada da obrigação do destaque do ICMS operação própria com alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, sem previsão de retroatividade.

A sucessão de atos relativos às alterações promovidas no RET pela Fiscalização, sobretudo no que tange às regras dos arts. 10 e 11 do referido regime, as quais foram alteradas unilateralmente pelo estado de Minas Gerais e, um mês após a sua inclusão no RET foram revogadas por deliberação da CPT, nutrem no Sujeito Passivo uma expectativa de que não poderá haver autuação referente ao período em que tais normas vigoraram, uma vez que tal conduta contraria frontalmente os princípios da segurança jurídica, do *non venire contra factum proprium* e ainda representa clara alteração de critério jurídico, o que não pode ser admitido, sob pena de se ferir o princípio da confiança do Sujeito Passivo.

Tal fato assume contornos de verdade, ao analisarmos que de fato, as alterações procedidas de ofício pela Fiscalização, foram extirpadas posteriormente por ela própria, havendo apenas um descompasso temporal entre suas ações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A demora na correção do equívoco flagrantemente perpetrado pelo Fisco, não se justifica como premissa válida para a validade do Auto de Infração, tal qual, a ausência de recursos humanos e sua escassez nos quadros da Fazenda Estadual, é argumento absolutamente imprestável.

A alteração, conforme procedida pela Fiscalização, sem lastro, requerimento ou discussão entre as partes, não encontra respaldo sequer no próprio Regime Especial, que traz em seu art. 23 as hipóteses que possibilitam sua alteração, revogação ou cassação.

Regimes Especiais de Tributação são firmados a partir de um **acordo** realizado entre o Poder Público e o contribuinte, e por acordo entende-se que ambas as partes estão dispostas a ceder parcialmente em suas reivindicações para que se chegue a um consenso, o qual será suficiente para agradar as duas partes envolvidas. Quando mais, em se tratando de RET com ônus para o contribuinte.

A partir deste contexto é que são firmados os protocolos de intenção, que antecedem a concessão do RET, nos quais as expectativas das partes são expressas.

Assim, é inegável que para que um regime especial seja celebrado é indispensável que haja acordo entre as partes sobre o seu conteúdo, do contrário o particular irá se submeter à tributação disposta na legislação estadual sem maiores ressalvas.

No caso ora *sub examine*, o regime inicial correspondia às exatas expectativas das partes, todavia, ao solicitar a inclusão de dois novos produtos no RET o Sujeito Passivo foi surpreendido com a alteração dos arts. 10 e 11 de seu regime, que lhe impunham uma tributação mais severa relativa à base de cálculo dos tributos sujeitos à sistemática da substituição tributária.

E, conforme suscitado, cerca de 02 (dois) meses após a referida alteração do RET, a própria Fiscalização reviu seu posicionamento, cancelando as novas normas do RET que haviam sido incluídas de forma unilateral, assumindo assim seu equívoco.

É ver que, o estado de Minas Gerais, de forma arbitrária, alterou um acordo pactuado entre as partes, agravando a sistemática da tributação anterior e, cerca de 02 (dois) meses após a referida alteração, órgãos do próprio Fisco Mineiro cancelaram as referidas alterações.

É impensável permitir a manutenção das exigências, objeto do presente Auto de Infração, sob esse espectro, em que o próprio Fisco reviu seu posicionamento anterior, o qual embasou todo o presente procedimento.

É nítido que o lançamento viola a segurança jurídica, um dos pilares de todo o ordenamento jurídico, e ainda, se pauta em **novos critérios jurídicos**, alterados pelo Fisco e que depois foram, por ele, desconsiderados após o cancelamento das “novas regras”.

A presente autuação exige, além do tributo que o estado entende devido, juros e multas, o que, na prática representou um custo ao Sujeito Passivo superior à cifra de oito milhões de reais, prejuízo este amargado por ter o Sujeito Passivo acreditado que o acordo anteriormente firmado não seria modificado pelo estado, mas o

foi, prejuízo decorrente do fato que o estado, após cancelar as alterações do RET que ele incluiu de forma unilateral, não teria delas se valido para a realização de um lançamento tributário, mas o fez. Diante de todo o exposto, considerar válida uma autuação pautada em tais premissas fáticas nada mais é que a ratificação da violação do princípio da segurança jurídica e do *venire contra factum proprium*.

A autuação contraria ainda o princípio da boa-fé do Contribuinte e representa insubmissão da Administração Pública a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica que decorre de leis estáveis que dão a previsibilidade do que o Fisco pode ou não fazer.

A impossibilidade de aplicação retroativa dos novos critérios jurídicos adotados pelo Fisco foi consubstanciada no art. 146, CTN, segundo o qual, novo critério interpretativo somente pode ser aplicado para situações futuras, jamais retroagindo para abranger o passado, é ver:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Resta claro da leitura do artigo retrotranscrito que a alteração do critério jurídico de interpretação somente pode ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração.

Aliado à norma anteriormente destacada, importante salientar que, o RET ao ser incorporado ao ordenamento jurídico se caracteriza como norma complementar do Direito Tributário, nos termos do art. 100 do CTN.

E, assim sendo, caso haja alteração em seus dispositivos capazes de modificar a sistemática de tributação do sujeito passivo de modo a piorar a anterior, tais alterações devem, necessariamente, se sujeitar aos princípios da anterioridade tributária, previstos no art. 150, inciso III, alíneas b e c, da Constituição Federal.

É ver, portanto, que o lançamento não pode prosperar, sob pena de se ferir os princípios da anterioridade tributária, segurança jurídica, confiança do sujeito passivo, *non venire contra factum proprium* e boa-fé objetiva.

Diante do exposto, voto pelo provimento recursal com consequente cancelamento das exigências.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2019.

Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.158/19/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000980582-05
Recurso de Revisão: 40.060147050-57
Recorrente: Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A
IE: 702561423.02-20
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Como já destacado, estamos diante da cobrança de ICMS/ST haja vista recolhido a menor motivado pelo fato do Contribuinte ter apurado erroneamente a respectiva base de cálculo do imposto. Durante o período de 15/04/13 a 23/08/13, o Contribuinte deixou de aplicar as regras previstas em seu Regime Especial de Tributação.

Quanto ao mérito, dei provimento ao recurso de revisão acompanhando as razões de decidir do Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves. Diante das circunstâncias fáticas envolvidas no caso concreto não se mostra razoável o trabalho fiscal e a manutenção do lançamento.

De toda sorte, serve o presente, para destacar a divergência de entendimento em relação a prejudicial do mérito, devendo ser reconhecida a decadência parcial do lançamento referente à obrigação principal por força do art. 150, § 4º do CTN.

No entendimento da maioria do Colegiado por estarmos diante de lançamento de ofício, ao caso se aplica a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, não restando caracterizada a decadência.

Ocorre que, não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da fiscalização de iniciar, por meio de Auto de Infração, a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL 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".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 QÜINQÜENAL 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: RÉSP 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 DOCTRINA 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 QÜINQÜENAL 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).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado no livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, considerando que estamos diante de recolhimento a menor do imposto por erro na composição da base de cálculo, inegável a existência de pagamento parcial, situação que atrai a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º do CTN, devendo ser declarada a decadência da obrigação principal referente aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 26/04/18, data em que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração (fl. 89).

Destaco que a mesma regra não se aplica à multa isolada cominada, pois esta está relacionada com o descumprimento de obrigação acessória, obrigação que pela sua essência dispensa qualquer debate acerca da existência de pagamento apto a atrair o art. 150, § 4º do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias sempre será aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência, em algum momento a obrigação principal era devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício, tanto do tributo quanto da multa pelo respectivo descumprimento do dever instrumental.

A redação do art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, descumprida uma obrigação acessória haverá sempre um lançamento de ofício para exigência da respectiva penalidade, devendo neste caso ser aplicado o art. 173, inciso I do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira