

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.183/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000380568-51  
Impugnação: 40.010139558-29  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.07-84  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE - ZONA FRANCA DE MANAUS. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de entradas de mercadorias, cujas saídas posteriores se deram ao abrigo da isenção, com destino à Zona Franca de Manaus, com base no art. 71, inciso I c/c Item 50 da Parte 1 do Anexo I, ambos do RICMS/02. Exige-se somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que o ICMS e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração nº 01.000245564-90. Entretanto, cancela-se a exigência fiscal em razão de ter decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional.**

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de período de 01/01/10 a 31/12/10, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos), que, posteriormente, foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. O art. 71, inciso I do mesmo diploma legal exige o estorno dos créditos referentes à entrada, quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

As exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 integram o Auto de Infração nº 01.000245564-90.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) julgou o referido lançamento parcialmente procedente (Acórdão nº 4.485/15/CE), excluindo a Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por considerá-la inaplicável à espécie.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como consequência, a Fiscalização lavrou o presente PTA para exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, por se tratar de penalidade específica para a hipótese de utilização indevida de créditos referentes a mercadorias objeto de saída subsequente ao abrigo da isenção.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 60/200, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 202/216.

Em parecer de fls. 222/233, a Assessoria do CC/MG, opina pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

A presente autuação versa sobre a exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 referente à infração constante nos autos do PTA AI n.º 01.000245564.90, haja vista que o Contribuinte, no período de 01/01/10 a 31/12/10, aproveitou indevidamente créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, destinadas à Zona Franca de Manaus. O tributo devido e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração (AI) original supracitado.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais julgou o referido lançamento parcialmente procedente (Acórdão n.º 4.485/15/CE), excluindo a Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por considerá-la inaplicável à espécie.

Assim sendo, lavrou-se o presente AI complementar, para a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, por entender mais específica no caso de aproveitamento de créditos do imposto, cujas operações de saída ocorreram com isenção.

Preliminarmente a Impugnante arguiu que teria ocorrido a decadência do crédito tributário com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge por meio do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “auto lançamento”, 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:

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.

Veja que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, ela 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.”

E, que “o prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela 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.”

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.

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do CTN: o art. 150 § 4º e o art. 173, 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 de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 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 a Fiscalização 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):

“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 a Fiscalização 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 à Fiscalização 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 § 4º do mesmo diploma legal. 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 aplicado para tais casos a regra do art. 173, inciso I do 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 Pública homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, não ocorrendo homologação expressa pela Fiscalização, 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 o do art. 173, inciso I do CTN. Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regradados tão somente nos art. 150, § 4º, e 173.

Para melhor entendimento, Sacha C. N. Coêlho sintetiza (2007, p. 775):

“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-fê, 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 lembrar que o CTN foi recebido pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966). 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; (Grifou-se)

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 CTN, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Na autuação original do PTA AI n.º 01.000245564.90, a imputação é estabelecida sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. Pela ótica contábil do ICMS verifica-se que os créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Notadamente pela sistemática contábil e escritural, os créditos de ICMS constituem *moeda escritural* de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. É o que ensina o Ministro LUIZ FUX em ocasião do julgamento do REsp 1065234 / RS:

"[...] 3. O TERMO "COBRADO" DEVE SER, ENTÃO, ENTENDIDO COMO "APURADO", QUE NÃO SE TRADUZ EM VALOR EM DINHEIRO, PORQUANTO A COMPENSAÇÃO SE DÁ ENTRE OPERAÇÕES DE DÉBITO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) E CRÉDITO (DIREITO AO CRÉDITO). POR ESSA RAZÃO, O DIREITO DE CRÉDITO É UMA MOEDA ESCRITURAL, CUJA FUNÇÃO PRECÍPUA É SERVIR COMO MOEDA DE PAGAMENTO PARCIAL DE IMPOSTOS INDIRETOS, ORIENTADOS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE [...]" (STJ. AGRG NO. 1ª TURMA. DJE 01/07/2010)

Assim, conclui-se que a apropriação e utilização dos créditos de ICMS, ainda que indevidos, está no contexto do *pagamento antecipado* condicionado a ulterior homologação pela Fiscalização de que trata o art. 150, § 1º do CTN. Logo, o prazo decadencial à glosa desses créditos indevidos deve ser disciplinado pelo § 4º do mesmo dispositivo.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, § 1º do CTN. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos Da norma legal citada.

A decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que afirma esse entendimento, *in verbis*:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CRÉDITOS DE ICMS/ST. APROVEITAMENTO INDEVIDO.

A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, CONTA-SE NA FORMA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN.

SÃO ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS DE ICMS/ST APROPRIADOS SOB O FUNDAMENTO DE NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, SE NÃO APRESENTADAS AS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA OPERAÇÃO.

AGRAVOS RETIDOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SENTENÇA CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO. PREJUDICADOS OS RECURSOS DE APELAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.755647-6/001, RELATOR(A): DES.(A) ALBERGARIA COSTA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/11/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 04/12/2015)

O Superior Tribunal de Justiça afastando o entendimento da Administração Pública que entendia pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saldo remanescente pelo contribuinte, devendo o lançamento suplementar para cobrança dos valores observar o prazo de 05 (cinco) anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1) RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 21.785/15/3ª 10 DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 02/09/2015 - CÓPIA WEB PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). 1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. 2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006). 4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. 5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AI SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. 6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Conclui-se por fim, que o termo “exercício” corresponde ao período de apuração do tributo que, aplicado ao ICMS, deve ser entendido como mensal, e não anual. Logo, o prazo para a Fiscalização constituir o crédito tributário em razão da apropriação de créditos indevidos de ICMS deve se iniciar no primeiro dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, porque (i) no mês seguinte ao do fato gerador há a entrega da GIA, (ii) no mês subsequente ao da entrega da GIA o Fisco Estadual já pode iniciar a fiscalização; e (iii) no mês seguinte a este tem início o prazo decadencial.

Assim, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN é inquestionável a ocorrência da decadência tributária para o período abarcado pelo presente AI.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento, com base no art. 150 § 4º do CTN. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Maria Vanessa Soares Nunes, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 22 de junho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Maria Gabriela Tomich Barbosa**  
**Relatora designada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.183/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000380568-51  
Impugnação: 40.010139558-29  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.07-84  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio 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.

A 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento.

O voto condutor acatou a tese da Impugnante de que teria decaído o direito de lançar, entendendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que os fatos geradores envolvidos na autuação ocorreram entre janeiro e dezembro de 2009, ao passo que a notificação da lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em dezembro de 2015, com o que não coadunamos.

Ocorre que o presente lançamento cuida da exigência de multa isolada decorrente de aproveitamento indevido de créditos do imposto, o que resultou em redução indevida do saldo devedor mensal, com conseqüente recolhimento a menor do ICMS.

Via de regra, o aproveitamento indevido de créditos somente afeta o montante do tributo a ser recolhido quando o confronto entre os débitos e os créditos da escrita fiscal apontarem, para um determinado mês (competência), a existência de saldo devedor de ICMS.

Normalmente, o recolhimento do tributo ocorre no período seguinte ao da apuração, usualmente no mês seguinte. Em outras palavras, a existência de saldo devedor ou credor de ICMS é apurada ao término de um período determinado pela legislação, geralmente mensal.

Ao fim desse período, são confrontados o valor dos créditos (obtidos pelas entradas/aquisições de mercadorias) e dos débitos (obtidos pelas saídas/vendas de mercadorias).

Se o saldo apurado pelo confronto é devedor, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento desse saldo aos cofres públicos. Se, ao contrário, o saldo for credor, irá transferi-lo para o mês seguinte, no qual será acrescido aos novos créditos para, ao final

do período de apuração, ser novamente confrontado com os valores dos débitos apurados para esse novo período.

No caso em comento, a Autuada apropriou-se, indevidamente, de diversos créditos do imposto, o que resultou em aumento artificial dos créditos escriturados e, como consequência, em um saldo devedor menor do que o devido, culminando em recolhimento a menor de ICMS.

Algumas premissas e conclusões se fazem importantes no presente momento:

- como se verá da jurisprudência acerca da questão, o aproveitamento de crédito não pode ser considerado um fato gerador do ICMS para efeito de marco inicial da contagem do prazo decadencial;

- o recolhimento a menor do imposto praticado pela Autuada não está diretamente vinculado a um ou mais fatos geradores de ICMS (saídas de mercadorias), mas sim, com a apuração do saldo devedor (confronto entre débitos e créditos do período);

- a Contribuinte aplicou corretamente a isenção prevista na legislação em suas saídas para a Zona Franca de Manaus (ZFM), o que comprova que a irregularidade não se vincula aos fatos geradores do período que, repita-se, foram devidamente lançados na escrita fiscal;

Por essas razões, não há como se admitir a utilização do art. 150, § 4º do CTN para efeito de determinação do marco inicial da contagem da decadência, na medida em que o aproveitamento de crédito não se vincula a um fato gerador específico e nem pode ser classificado como fato gerador. Observa-se o dispositivo em comento:

Art. 150.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.

(Grifou-se)

Diante da ausência de fato gerador específico, não há como aplicar o disposto no § 4º do art. 150, do CTN, sendo cabível, então, a aplicação do art. 173, inciso I do mesmo diploma legal, ou seja, a contagem do prazo decadencial com marco inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, esse foi o entendimento do TJMG ao julgar a Apelação Cível nº 1.0024.05.773277-8/001, conforme se observa no voto do relator, o Exmo. Des. Célio César Paduani que foi o condutor do acórdão publicado em 20/08/08:

AB INITIO, NÃO PROSPERA A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA SUSCITADA PELA PRIMEIRA APELANTE.

COM EFEITO, TEM-SE QUE OS CRÉDITOS EXIGIDOS SE REFEREM AOS MESES DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1998.

NÃO OBSTANTE TRATAR-SE DE IMPOSTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO § 4º, DO ART. 150, DO CTN, ANTE A ABSOLUTA IMPOSSIBILIDADE DE APURAR COM EXATIDÃO A DATA DO FATO GERADOR.

DESTE MODO, DEVE SER APLICADO AO CASO EM TELA O DISPOSTO NO ART. 173-I, DO CTN, OU SEJA, O PRAZO PARA CONSTITUIR O LANÇAMENTO TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO.

IN CASU, OS CRÉDITOS SE REFEREM AOS MESES DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1998, TENDO COMO MARCO INICIAL A CONTAGEM O DIA 1º DE JANEIRO DE 1999 E O MARCO FINAL COMO 31 DE DEZEMBRO DE 2003, SENDO QUE A PRÓPRIA EMPRESA RECONHECE TER SIDO CIENTIFICADA DO LANÇAMENTO EM 21 DE OUTUBRO DE 2003, RAZÃO PELA QUAL NÃO SE OPEROU A ALEGADA DECADÊNCIA.

REJEITO A PRELIMINAR.

Na mesma toada entendeu o STJ, como se afere no seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.

1. CONFORME CONSIGNADO NO ACÓRDÃO EMBARGADO, A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. OMISSIS

3. OMISSIS

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

STJ, MIN. HUMBERTO MARTINS, EDCL NO AGRG NO RESP 1.199.262 - MG

O Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais assim se manifestou sobre o assunto, no Acórdão nº 3.432/09/CE:

“NO ENTANTO, A REGRA INVOCADA PELA RECORRENTE NÃO SE APLICA AO CASO, UMA VEZ QUE SE REFERE A VALORES QUE REDUZIRAM A TRIBUTAÇÃO. ASSIM, EM RELAÇÃO A TAIS VALORES, O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO NÃO SE COMPLETA, DANDO LUGAR AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO PELA REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO INCISO I DO ARTIGO 173 DO CTN.

TAL DISPOSITIVO PREVALECE À PREVISÃO DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO LANÇAMENTO EFETUADO PELA CONTRIBUINTE A QUE ALUDE O ARTIGO 150, § 4º, DO CTN, QUANTO AO SALDO REDUZIDO PELA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, AGORA, DEVIDAMENTE LANÇADO DE OFÍCIO, NOS TERMOS DO ARTIGO 149, INCISO V, DO CTN.

ACERCA DA MATÉRIA, A PROFESSORA MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, EM NOTA, LECIONA COM PROPRIEDADE:

"A INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO QUE DEVERIA TER SIDO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO, OU A PRÁTICA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO ENSEJAM A PRÁTICA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO OU REVISÃO DE OFÍCIO, PREVISTO NO ART. 149. INAPLICÁVEL SE TORNA ENTÃO A FORMA DE CONTAGEM DISCIPLINADA NO ART. 150, § 4º, PRÓPRIA PARA A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PAGAMENTO (SE EXISTENTE). AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APLICA-SE A REGRA GERAL DO PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS E A FORMA DE CONTAGEM FIXADA NO ART. 173 DO MESMO CÓDIGO."

DESTA FORMA, OS FATOS GERADORES EVIDENCIADOS NO FEITO, RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE 2003, VER-SE-IAM ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA SOMENTE A PARTIR DE 31/12/2008. TENDO SIDO A RECORRENTE REGULARMENTE INTIMADA DO AI AOS 13/10/2008 (FL. 05), CLARO ESTÁ QUE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RELATIVAMENTE ÀQUELE PERÍODO, DEU-SE DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL." (...)

Nota-se dos autos (fls. 03) que o recolhimento a menor ocorreu a partir de janeiro de 2010. Assim, a contagem do prazo decadencial, a teor do disposto no art. 173, inciso I do CTN, somente se iniciou em 01/01/11, findando em 31/12/15.

Como a lavratura do Auto de Infração foi notificada à Contribuinte em 09/12/15 (fls. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de o Fisco Estadual promover o lançamento.

Dessa forma, sem razão a Impugnante.

Afastada a tese de decadência, cabe abordar o mérito propriamente dito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação refere-se à constatação, no período 01/01/10 a 31/12/10, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos), que, posteriormente, foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à ZFM.

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. O art. 71, inciso I do mesmo diploma legal exige o estorno dos créditos referentes à entrada quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

Houve exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que o ICMS e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração nº 01.000245564-90.

A Impugnante aduz que a Fiscalização modificou o critério jurídico, até então sustentado, no tocante à definição da multa isolada, deixando de aplicar o art. 112, inciso IV do CTN e, violando, dessa forma, o disposto nos arts. 146 e 149 do mesmo diploma legal.

Entretanto, a alegação não encontra amparo nos elementos dos autos. No caso em análise a Fiscalização apontou no primeiro lançamento as duas penalidades isoladas (art. 55, inciso XIII, alínea “b” e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75) como aplicáveis e exigiu a que resultou da interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112, inciso IV do CTN.

Não houve por parte da Fiscalização a escolha de uma ou outra por entender aplicável esta ou aquela, impondo uma interpretação em detrimento de outra, muito menos se verifica no lançamento em análise qualquer alteração de critério de interpretação.

Assim, resta patente a ausência de qualquer modificação de critério jurídico e é deste instituto que trata o art. 146 do CTN, vejamos:

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.

(Grifou-se)

A propósito não parece ser a melhor técnica aquela que busca agrupar o erro (inexata verificação do fato ou direito), ainda que admitindo-se apenas o erro de direito, e a mudança de critério jurídico (alteração de critérios de interpretação) como institutos idênticos.

Nesse sentido, importante transcrever os ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a

distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja Incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

Separando-se a mudança de critério jurídico (alteração de critérios de interpretação) dos erros de fato (erro na descrição da prova ou erro na interpretação da prova) e de direito (erro de interpretação de norma/enquadramento legal), o que se verifica no caso concreto é a observância da lei *in concreto* no que tange aos fatos objeto do lançamento.

Cabe ressaltar que nem mesmo a distinção entre erro de fato e erro de direito é questão pacificada. José Souto Maior Borges afirma que “...não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito.” (José Souto Maior BORGES, Lançamento tributário, p. 282.)

Ainda, em relação aos efeitos do erro em sentido amplo (de direito ou de fato) sobre o lançamento, Hugo de Brito Machado menciona que “divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade,(...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto”. (Hugo de Brito MACHADO, Curso de Direito Tributário, p. 124)

Na mesma linha manifesta Eurico Marcos Diniz de Santi, “há potencial ilegalidade do ‘ato-norma’ ante os casos de ‘erro de fato’ ou ‘erro de direito’. Como a Administração pauta-se pelo princípio da ‘estrita legalidade’, cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresenta nessa situação”. (Eurico Marcos Diniz SANTI, Lançamento tributário, p. 266-267)

A questão é minuciosamente abordada na tese de doutorado de Paulo Antonio Fernandes Campilongo, corroborando o mesmo entendimento quando conclui que “filiamo-nos à corrente de pensamento que admite a revisão do lançamento, em

decorrente tanto do erro de fato como do erro de direito”. (Paulo Antonio Fernandes CAMPILONGO, Correlação entre Fato e Decisão no Processo Penal e no Processo Administrativo Tributário, p. 211)

No caso as provas e a conduta punida continuam sendo exatamente as mesmas, qual seja, aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes da aquisição de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, com destino à ZFM, assim como a penalidade agora exigida já constava do Auto de Infração anterior.

A conduta da Contribuinte, em ambos os casos, está tipificada nos mesmos dispositivos legais, os quais podem ser encontrados no campo “BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração (fls. 02/03).

Os fatos que deram origem ao presente Auto de Infração são, essencialmente, os mesmos que suportaram a exigência do ICMS e da multa de revalidação no Auto de Infração nº 01.000245564-90, não tendo havido qualquer alteração no tributo exigido, ou na base legal de sua exigência.

Assim, não se vislumbra a alegada mudança do critério jurídico adotado pela Fiscalização, na medida em que se está diante de mera adequação no apontamento do dispositivo legal ensejador da exigência da multa isolada e da consequente mensuração de seu valor, em observância à decisão administrativa (lei *in concreto*).

Como bem salienta Hugo de Brito Machado, “há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda a interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”. (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203)

A exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, como consta do Auto de Infração nº 01.000245564-90, mostra-se flagrantemente incorreta, o que foi constatado pelo CC/MG em seu julgamento ao excluir tal parcela do crédito tributário por notória inaplicabilidade à situação.

Não há dúvidas de que a penalidade isolada exigível para o caso é a do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da mesma lei, na medida em que ela descreve *ipsis litteris*, a conduta praticada pela Autuada, qual seja, o aproveitamento indevido de créditos do imposto nas entradas de mercadorias sujeitas a posterior saída isenta.

Oportunamente, registra-se que este CC/MG julgou procedente lançamento semelhante, de Auto de Infração complementar para cobrança de multa isolada em caso de aproveitamento indevido de crédito na entrada de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, conforme se verifica no Acórdão nº 20.799/12/1ª, do qual se transcreve a ementa:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV) COM OPERAÇÕES DE SAÍDA SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO, DEVIDO A ABASTECIMENTO EM AERONAVE NACIONAL COM DESTINO AO



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXTERIOR. COBRANÇA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 6.763/75, UMA VEZ QUE O ICMS E A MULTA DE REVALIDAÇÃO FORAM COBRADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 01.000169277-01.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, sem razão a Impugnante.

Em seguida, a Defesa reapresenta os mesmos argumentos de mérito trazidos quando da impugnação ao lançamento fiscal originário.

Contudo, é imperioso observar que a análise do mérito da questão já foi objeto do devido contencioso administrativo nos autos do PTA nº 01.000245564-90, no qual o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais julgou procedente o estorno de créditos levado a efeito pela Fiscalização, nos termos do Acórdão nº 4.485/15/CE, encerrando assim a discussão administrativa da matéria.

A seguir, apresenta-se o teor da decisão citada:

### ACORDÃO 4.485/15/CE

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES SE DERAM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS. O ESTORNO É DEVIDO COM BASE NO ART. 71, INCISO I C/C ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I, AMBOS DO RICMS/02. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, ESSA ÚLTIMA MAJORADA EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DO MESMO DIPLOMA LEGAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. NO ENTANTO, EXCLUI-SE A MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. DECISÃO REFORMADA COM O RESTABELECIMENTO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

(...)

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Portanto, diante do encerramento da discussão administrativa a respeito da regularidade do estorno do crédito efetuado pela Fiscalização, neste momento, a análise da impugnação deve se restringir à penalidade isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, que é o único objeto do presente Auto de Infração.

Como consequência, somente serão analisados os argumentos de defesa vinculados a tal objeto.

A Impugnante alega que a referida penalidade isolada não pode ser exigida de forma cumulativa com a multa de revalidação do lançamento originário, em razão de ter havido apenas descumprimento de obrigação principal, por falta de pagamento do tributo.

No entanto, razão não lhe assiste.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação do lançamento originário - PTA nº 01.000245564.90), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do ICMS.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da citada lei (Multa Isolada), objeto do presente Auto de Infração, foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal (multa de revalidação) e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória (multa isolada).

O art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 autoriza a cumulação das multas de revalidação e isolada quando constatado o descumprimento concomitante de obrigação principal e acessória:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já foi julgada procedente pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Assim, não há qualquer ilegalidade na aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada, quando ambas estão previstas e delimitadas na legislação tributária, restando sem razão a Defesa em seu argumento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que a multa isolada exigida tem caráter desproporcional e confiscatório, desrespeitando a vedação ao confisco, prevista no art. 150, inciso IV da CF/88.

Importante frisar que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração está prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, conforme capitulação inserida pela Fiscalização no próprio Auto de Infração (fls. 03 e 08).

O Auto de Infração foi lavrado com o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não havendo qualquer caráter confiscatório em multa aplicada nos moldes e nos valores previstos, já que possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco.

Trata-se apenas de penalidade pela escrituração incorreta dos créditos tributários nos livros fiscais, de modo a coibir a prática de infrações à legislação tributária que afetem o efetivo controle tributário da Fiscalização sobre as operações da Contribuinte.

Ademais, cumpre destacar que não se incluem na competência do CC/MG a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Pelo exposto, sem razão os argumentos apresentados pela Impugnante, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 22 de junho de 2016.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Conselheiro**