

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.311/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000398999-24
Impugnação: 40.010139607-76
Impugnante: Atacadão S/A
IE: 186544823.00-43
Proc. S. Passivo: Bruno Ribeiro de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. No caso dos autos, verificou-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário relativamente à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA E COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS em razão de ter o Sujeito Passivo aproveitado, indevida e integralmente, créditos de ICMS decorrentes de operações de entrada de mercadorias, leite tipo “longa vida” e feijão, cujas saídas ocorreram com isenção e redução da base de cálculo previstas na legislação. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, capituladas respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, incisos XIII, alínea “b”, e XXVI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

Decadência parcialmente reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto (ICMS), no período de março de 2010 a maio de 2012, provenientes da aquisição de mercadorias cujas operações subsequentes são beneficiadas com a isenção do imposto prevista nos itens 13 e 191 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, a saber, leite tipo “longa vida” e feijão.

O Auto de Infração se faz acompanhar do Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 09 e 10) e do Relatório Fiscal (fls. 11/14).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/51 e acosta os documentos de fls. 52/152 dos autos. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Impugnante alegou que somente adotou a isenção estabelecida nos itens 13 e 191 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, feijão e leite tipo “longa vida”, respectivamente, a partir de 15/05/12.

O Fisco realizou as devidas verificações e comprovou que, no período da autuação (15 de março de 2010 a 10 de maio de 2012), a Contribuinte efetivamente promoveu saídas dos produtos utilizando a redução da base de cálculo prevista nos itens 2 (feijão) e 13 (leite tipo “longa vida”) da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02.

Diante disto, a Fiscalização acatou parcialmente a impugnação apresentada, procedendo à retificação do Auto de Infração, incluindo, no cálculo do ICMS devido, a parcela de 7% (sete por cento) relativa ao crédito admitido, nos termos do subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 e alterando a capitulação da multa isolada, aplicando-se a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

O crédito tributário reformulado está demonstrado no DCMM de fls. 160/161 e no Anexo I do Auto de Infração, separado por documento fiscal, às fls. 162/164 (leite) e às fls. 165 (feijão).

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 167/168), a Impugnante retorna aos autos e apresenta, tempestivamente, nos termos do § 2º do art. 120 do RPTA, aditamento à impugnação, fls. 170/172-verso, oportunidade em que reitera os itens 11 a 18 e 22 a 52 de sua impugnação inicial.

Requer, novamente, que seja integralmente procedente a Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 178/196, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário demonstrado no quadro de fls. 159, DCMM (fls. 160/161) e planilhas (fls. 162/165).

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 204/229, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento.

Do julgamento pela 1ª Câmara do CC/MG em 09/06/16

Em sessão realizada em 09/06/16, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifeste quanto ao tratamento tributário dado ao produto feijão no período autuado.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Em razão da diligência exarada pela 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG na sessão realizada em 09/06/16 e diante do parecer da Assessoria do CC/MG, a Fiscalização procede a uma segunda retificação do Auto de Infração, considerando a isenção aplicada ao produto feijão no período, alterando o crédito tributário e

aplicando, para estas operações, a penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

Demonstrativo do Crédito Tributário reformulado encontra-se às fls. 236/237 e a planilha relativa ao cálculo para o aproveitamento indevido de crédito do produto feijão às fls. 235.

Devidamente intimada da nova reformulação do crédito tributário a Impugnante retorna aos autos e apresenta novo aditamento à impugnação às fls. 242/244-verso.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 262/268.

DECISÃO

Como já mencionado, para apuração do crédito tributário originalmente formalizado, no período de março de 2010 a maio de 2012, considerando a Fiscalização que todas as operações de aquisição de mercadorias objeto da autuação, feijão e leite tipo “longa vida”, tiveram as operações subsequentes beneficiadas com a isenção, foram exigidos o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Após análise da impugnação apresentada pela Autuada, entendendo a Fiscalização que os produtos feijão e leite tipo “longa vida” estavam enquadrados, respectivamente, nos itens 2 e 13 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, gozando, portanto, do benefício de redução de base de cálculo, foi reformulado o crédito tributário (Termo de Rerratificação de fls. 157) com a alteração da capitulação legal da multa isolada, que passou a ser consignada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Há que se destacar, que não há óbice na legislação tributária à revisão do lançamento e, no caso dos autos, à lavratura dos Termos de Rerratificação, conforme entendimento da Impugnante, até porque, uma vez constatada infringência à legislação tributária, é dever e obrigação, de ofício, da Fiscalização tomar as medidas necessárias determinadas pela norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), mas desde que sejam observadas as normas expressas que a disciplina. Nesse contexto, assim prescreve o art. 145 do próprio CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Sobre a matéria, os ensinamentos de Hugo de Brito Machado: *“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*

22.311/17/3ª

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)

No entanto, a revisão está condicionada à observância do prazo decadencial, e, no caso dos autos, a reformulação efetuada pelo Fisco importou em novo lançamento no que concerne à aplicação da multa isolada, já que a conduta da Impugnante foi enquadrada em nova consideração de tipo penal, e ocorreu após expirado o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, para o período de março a dezembro de 2010, contrariando o disposto no art. 149, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Veja-se:

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

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(...)

(Grifou-se).

Com efeito, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de março a dezembro de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15.

Considerando-se que o "Termo de Rerratificação do Lançamento" foi formalizado somente em 16/02/16 (intimação do Sujeito Passivo em 29/02/16 - fls. 168), verifica-se, inequivocamente, que a alteração promovida no crédito tributário, no que tange à nova capitulação da multa isolada, ocorreu em data em que já se encontrava expirado o prazo decadencial.

Diante disso, deve ser reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010.

Ressalte-se que, na segunda reformulação efetuada pela Fiscalização, houve também a alteração de capitulação legal da multa isolada aplicada às saídas de "feijão", uma vez que restou evidenciado que, no período relativo à verificação das infringências relacionadas à essa mercadoria, ela estava sujeita ao benefício da isenção, sendo para estas capitulada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75. Entretanto, essa última reformulação foi efetuada e notificada à Autuada dentro do prazo decadencial de que trata o no art. 173, inciso I do CTN, conforme fls. 232 e 240 dos autos.

Quanto ao mérito, conforme relatado, considerando a última reformulação do Auto de Infração, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de março de 2010 a junho de 2015, em decorrência de aproveitamento

indevido de créditos de ICMS, relativos às aquisições de feijão e leite tipo “longa vida”, cujas saídas ocorreram com isenção e redução de base de cálculo previstas na legislação.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e, após as reformulações, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, para o período de março de 2010 a janeiro de 2011 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, para o período de abril de 2012 a maio de 2012, dispositivos da Lei nº 6.763/75, demonstrativos de fls. 234/237.

Como destacado anteriormente, deve ser reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010.

A apuração do imposto devido foi detalhada no Anexo I do Auto de Infração, prevalecendo, após as reformulações efetuadas pela Fiscalização, as planilhas de fls. 162/164 para o produto leite tipo “longa vida” e de fls. 235 para o produto feijão, sem recomposição da conta gráfica.

Cumprе ressaltar que em virtude da alteração introduzida no RICMS/02 pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, o art. 195 passou a ter a seguinte redação:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(Grifou-se).

Este critério de apuração foi adotado pela Fiscalização em razão do disposto no art. 144, § 1º do CTN, que assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se).

A Impugnante em sua peça de Defesa argumenta ter começado a utilizar a isenção somente a partir de 15/05/12, dando saída anteriormente nos produtos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizando a redução da base de cálculo, uma vez que havia previsão também deste benefício no período autuado.

O Fisco, após confirmar a informação da Impugnante, alterou o cálculo do ICMS estornado e, cumprindo determinação do subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02, efetuou a anulação do crédito de forma que sua parte utilizável não excedesse 7% (sete por cento).

Em seu parecer de fls. 204/229, a Assessoria do CC/MG fez o detalhamento de qual benefício (isenção ou redução da base de cálculo) estava sujeito cada um dos produtos (leite tipo “longa vida” e feijão), no período da autuação, destacando:

“O leite tipo “longa vida” teve estornado os créditos relativos às aquisições realizadas entre os dias 15/03/10 a 31/01/11, conforme relação de fls. 162/164.

Neste período as operações internas da Autuada estavam albergadas pela redução da base de cálculo, como podemos confirmar abaixo:

ANEXO IV DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	

(...)

19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios: a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					Indeterminada
----	--	--	--	--	--	---------------

(...)

Efeitos de 27/03/2008 a 31/01/2011 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, “b”, ambos do Dec. nº 44.763, de 27/03/2008:

a) relacionados nos itens 1 a 37, 44 a 48 e 55 a 58 da Parte 6 deste Anexo:					
---	--	--	--	--	--

a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11	0,07		
--	-------	------	--	--

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.2) nas operações tributadas à alíquota de 12% | 41,66 | | 0,07 |
(doze por cento):

(...)

PARTE 6

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

(...)

13	Leite UHT (UAT)
----	-----------------

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2011 - Redação original:

13	Leite tipo "longa vida"
----	-------------------------

Havia previsão no Anexo I do RICMS/02, também, de isenção para esta mesma mercadoria no período autuado, como podemos verificar:

ANEXO I

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
------	---------------------	--------------

(...)

13	Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo "A", "B" ou "C" ou leite UHT (UAT), em embalagem que permita sua venda a consumidor final, produzidos no Estado, promovida por estabelecimento atacadista ou varejista.	Indeterminada
----	--	---------------

Efeitos de 20/04/2005 a 31/01/2011 - Redação dada pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.015, de 19/04/2005:

13	Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo "A", "B" e "C", inclusive longa vida, promovida por estabelecimento varejista com destino a consumidor final.	Indeterminada
----	--	---------------

Como visto, a isenção estava condicionada à operação destinada a "consumidor final".

Porém, em pesquisa realizada pela Assessoria do CC/MG, por amostragem, nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada para a SEF/MG, não foram identificadas operações deste tipo.

Portanto, referente ao leite, correta a adequação realizada pelo Fisco na determinação do ICMS a ser estornado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao feijão, a autuação está restrita às aquisições realizadas entre os dias 02/04/12 e 10/05/12.

De fato, havia a previsão de redução de base de cálculo (item 19 da Parte 1 c/c o item 2 da Parte 6, ambos do Anexo IV do RICMS/02) e isenção (item 191 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02), nas saídas internas de feijão no período objeto da autuação. Examine-se:

ANEXO IV

DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
(...)						
19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios: a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:				Indeterminada	

(...)

Efeitos de 1º/05/2011 a 26/11/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.587, de 15/04/2011:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 60 e 61, da Parte 6 deste Anexo:					
---	--	--	--	--	--

PARTE 6

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

Efeitos de 15/12/2002 a 28/09/2015 - Redação original:

2	Feijão
---	--------

ANEXO I

DAS ISENÇÕES

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
------	---------------------	--------------

(...)

191 191.1	<i>Saída, em operação interna, de feijão. Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item, na hipótese de operação realizada por produtor inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.</i>	<i>Indeterminada</i>
--------------	--	----------------------

Efeitos a partir de 28/03/2012 - Acrescido pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, “b”, ambos do Dec. nº 45.946, de 02/04/2012.

Como pode-se observar, a redação da alínea “a” do item 19 da Parte 1 do Anexo IV, que concedia a redução da base de cálculo às saídas internas de feijão, foi dada pelo Decreto nº 45.587, de 15/04/11. Já a isenção foi concedida pelo Decreto nº 45.946, de 28/03/12, ou seja, posteriormente ao decreto que concedia a redução.

Estabelece o Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/42 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), em seu art. 2º, § 1º que a lei nova revoga a anterior:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Diante do disposto, a operação em questão (saída em operação interna de feijão) estava contemplada, à época dos fatos autuados, com o benefício da isenção, não podendo a Impugnante optar pela redução da base de cálculo, pois este benefício estava derogado pelo Decreto nº 45.946, desde 28/03/12.

Perante o exposto pela Assessoria do CC/MG, e após a diligência exarada pela 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG na sessão realizada em 09/06/16, a Fiscalização, como consta do relatório, procedeu à segunda reformulação do Auto de Infração, considerando a isenção aplicada ao produto feijão no período, alterando o crédito tributário e aplicando, para estas operações, a penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante entende ter direito ao crédito integral do ICMS incidente nas operações anteriores com produtos da cesta básica, ainda que o imposto nas operações posteriores seja calculado sobre carga tributária reduzida, com fundamento no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal/88 (princípio da não cumulatividade), no Convênio ICMS 128/94 e nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que a redução de alíquota para as operações com produtos da cesta básica – de tal forma que a carga tributária resulte em 7% (sete por cento) – é diferente da isenção e da não incidência e, portanto, não está abrangida pela regra do art. 155, § 2º, inciso II da CF/88.

Pleiteia, ainda, em aditamento à impugnação original, que não seja reconhecida a interpretação dada pela Assessoria do CC/MG no sentido da aplicação, no período autuado, da isenção para o produto feijão.

Todavia, razão não lhe assiste.

Ao tratar da instituição e cobrança do ICMS a Constituição Federal/88 assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

A restrição ao crédito do imposto recebeu tratamento do legislador constituinte, que cuidou de excluir do regime de créditos as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no inciso II do mencionado dispositivo, *in verbis*:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

(Grifou-se).

Atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação de crédito do ICMS da seguinte forma:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

Por sua vez, ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro cravou na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno do imposto creditado conforme adiante:

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

(Grifou-se).

Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim dispõe:

Art. 62. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

(Grifou-se).

Discorrendo sobre “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, o ilustrado Professor e Procurador do Estado, Carlos Victor Muzzi Filho, afirma:

Na interpretação do Supremo Tribunal Federal, a regra (ou o princípio) da não cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, não tem o alcance que inúmeros autores, dos quais aqui são exemplos os já citados Soares de Melo e Martín Fernandez, lhe reconhecem. Obviamente que a discussão sobre o alcance da não cumulatividade extrapola o âmbito deste estudo, mas ainda que abreviando a discussão, calha assentar que maior razão há de se reconhecer a Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco e Alcides Jorge Costa, autores que sustentam, basicamente, que a Constituição Federal não confere eficácia plena à não cumulatividade. (...) Portanto, como acentua Hugo de Brito Machado, a Constituição Federal não estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, tece algumas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, afirmando que:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Ao conceder o benefício da redução da carga tributária para as operações com produtos da cesta básica, o item 19 do Anexo IV do RICMS/02 determina que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 do mesmo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo, ocorra com redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um inteiros e onze centésimos por cento), devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% (sete por cento) da base de cálculo nas aquisições.

Confira-se o item 19.4:

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

(...)

Quanto ao argumento da Autuada de que os conceitos de isenção e redução de base de cálculo não são equiparados, ressalte-se que o Plenário do STF, no julgamento do RE 635.688/RS, com repercussão geral reconhecida, consolidou o entendimento de que, para efeito do disposto no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal/88, os conceitos de isenção e redução de base de cálculo foram equiparados, acarretando a anulação proporcional de crédito do imposto, relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário. Veja-se a ementa:

RE 635688 / RS - RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. GILMAR MENDES

JULGAMENTO: 16/10/2014

ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 3. NÃO CUMULATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO ART. 155, §2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES, SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EM CONTRÁRIO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. 4. PREVISÃO EM CONVÊNIO (CONFAZ). NATUREZA AUTORIZATIVA. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO LEGAL ESTADUAL PARA MANUTENÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS. ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES. 5. REPERCUSSÃO GERAL. 6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

E o Ministro Gilmar Mendes cravou dessa forma na conclusão do seu voto, condutor do acórdão:

(...)

ASSIM, PARA QUE FIQUE CLARA A ORIENTAÇÃO AQUI ADOTADA, ENTENDO QUE, NA LINHA DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, OS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CASOS DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DEVEM SER ENTENDIDOS COMO ISENÇÕES PARCIAIS, PARA EFEITO DE APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, II.

ESTA, PORTANTO, A FAZENDA ESTADUAL AUTORIZADA, NESSAS HIPÓTESES, A PROCEDER À ANULAÇÃO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS, RESSALVADA A PREVISÃO EM SENTIDO CONTRÁRIO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL, O QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO EM TELA.

(...)

Desta forma, não há qualquer óbice em relação ao estorno em comento e, salvo disposição da própria legislação, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, o imposto creditado deve ser estornado proporcionalmente à redução, nos termos do art. 71, inciso IV da Parte Geral do RICMS/02, que novamente se transcreve:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

(Grifou-se).

Conforme disposto no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02, na hipótese de aquisição de mercadoria com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria.

Assim, nas aquisições interestaduais, considerando que o imposto incidente nas remessas para contribuintes mineiros decorre da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), o estorno compreende a parcela equivalente a 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo do imposto, conforme se observa pela apuração realizada pelo Fisco nas planilhas de fls. 162/164 dos autos.

No tocante às saídas de feijão ressalte-se que, conforme muito bem demonstrado pela Assessoria do CC/MG e transcrito acima, no período autuado a mercadoria estava beneficiada pela isenção e, dessa forma, pertinente foi a reformulação do Auto de Infração realizada pela Fiscalização e a cobrança do crédito tributário correspondente à apropriação indevida, nos termos do art. 71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, que, também, novamente se transcreve:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(Grifou-se).

Logo, nas aquisições interestaduais, considerando que o imposto incidente nas remessas para contribuintes mineiros decorre da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), o estorno, em razão da aplicação da isenção às operações de saída da Impugnante, deverá ser integral, conforme se observa pela apuração realizada pelo Fisco na planilha de fls. 235 dos autos.

A Impugnante argumenta, ainda, que a “aplicação de duas penalidades para punir a mesma conduta demonstra o nítido caráter de confisco e a ilegalidade das multas aplicadas”.

Afirma que no caso específico do presente Auto de Infração, a multa de 100% (cem por cento) sobre o crédito tributário é totalmente desproporcional à suposta infração cometida e “caracteriza verdadeiro confisco, na medida em que equivale ao próprio valor exigido a título de ICMS”.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por sua vez, as multas capituladas no art. 55, incisos XIII, alínea “b” (saídas de feijão com isenção – abril de 2012 e maio de 2012) e XXVI (saída de leite tipo “longa vida” com redução de base de cálculo – janeiro de 2011, período não abrangido pelo reconhecimento da decadência) da citada lei (multas isoladas) decorrem da previsão contida no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, em decorrência de ato contrário à previsão normativa, ou seja, apropriação indevida de crédito do ICMS.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do 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 PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON

No que tange à argumentação de que o Convênio ICMS 128/94 atribuiu alíquota seletiva de 7% (sete por cento) na saída de produtos de cesta básica, determinando que os Estados e o DF não exijam o estorno proporcional dos créditos relacionados às operações sujeitas à aplicação de alíquota seletiva, estando, portanto, a presente autuação em veemente contradição a esta norma, não deve a mesma prosperar. A Cláusula Primeira, § 1º, do citado convênio estabeleceu a possibilidade ao conveniente de proceder ou não à exigência do estorno. A norma é facultativa e não impositiva. Para corroborar este entendimento, transcrevem-se as ementas referentes ao julgamento pelo STF, em 20/04/10, do RE 551.660/ ED / PR:

EMENTAS: 1. RECURSO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARÁTER MANIFESTAMENTE INFRINGENTE. ERRO DE FATO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO, NO ENTANTO, IMPROVIDO. QUANDO MANIFESTAMENTE INFRINGENTES, DEVEM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO SER RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. 2. RECURSO. EXTRAORDINÁRIO. INADMISSIBILIDADE. RECURSO ADMINISTRATIVO HIERÁRQUICO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE TERIA POR OBJETO ALEGAÇÃO DE OFENSA QUE, IRRADIANDO-SE DE MÁ INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO, OU, ATÉ, DE INOBSERVÂNCIA DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS, SERIA APENAS INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 3. TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONVÊNIO ICMS Nº 128/94. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE CREDITAMENTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTEGRAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. O CONVÊNIO ICMS Nº 128/94 APENAS FACULTA AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL NÃO EXIGIR ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS QUE COMPÕEM A CHAMADA CESTA-BÁSICA.

Também a alegação, baseada em jurisprudência do STF, de que não existe distinção entre os convênios autorizativos e impositivos, não podendo ser revogados, ainda que parcialmente, por disposições da legislação estadual, não deve prosperar. A jurisprudência citada pela Autuada veda a distinção entre os convênios autorizativos e impositivos no que diz respeito à revogação de isenção, concedida através de convênio, por meio de decreto estadual. O presente caso trata da faculdade do conveniente de exigir ou não a anulação do crédito proporcional, em conformidade com o julgamento pelo STF, em 20/04/10, do RE 551.660/ ED / PR, e, portanto, não contraria o disposto no art. 2º, § 2º da Lei Complementar nº 24/75.

Ainda, no tocante à aplicação das penalidades, cumpre afastar a discussão sobre eventual constitucionalidade, por força do disposto no art. 110 do RPTA, uma vez que as multas foram exigidas pelo Fisco nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

Portanto, considerando a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010, corretas as exigências remanescentes do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos XIII, alínea “b” (saídas de feijão com isenção – abril de 2012 e maio de 2012) e XXVI (saída de leite tipo “longa vida” com redução de base de cálculo – janeiro de 2011), conforme demonstrativos de fls. 162/164 e 234/237, estas assim prescritas pela Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010, nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencidos, em parte, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora), que reconhecia a decadência, também, em relação ao ICMS e à Multa de Revalidação, com base no art. 150, § 4º do CTN e, integralmente, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não a reconhecia. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 157 e 232. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.311/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000398999-24	
Impugnação:	40.010139607-76	
Impugnante:	Atacadão S/A	
	IE: 186544823.00-43	
Proc. S. Passivo:	Bruno Ribeiro de Souza/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, 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.

Cumprе inicialmente relembrar, que a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto (ICMS), no período de março de 2010 a maio de 2012, provenientes da aquisição de mercadorias cujas operações subsequentes são beneficiadas com a isenção do imposto prevista nos itens 13 e 191 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, conforme se extrai do relatório do Auto de Infração às fls. 06.

Conforme consta da decisão majoritária: “...quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, no período de março a dezembro de 2010, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.”

Portanto, de acordo com a maioria dos votos, não poderia o Fisco promover a adequação da capitulação da multa isolada sobre a acusação de aproveitamento indevido de crédito, pois, segundo consta na fundamentação do acórdão, “...a reformulação efetuada pelo Fisco importou em novo lançamento no que concerne à aplicação da multa isolada, já que a conduta da Impugnante foi enquadrada em nova consideração de tipo penal, e ocorreu após expirado o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, para o período de março a dezembro de 2010,...”

Induidoso que a Fiscalização promoveu duas alterações no crédito tributário original, conforme demonstrado no relatório do acórdão, ora majorando, ora reduzindo o montante cobrado, sendo que para o caso específico houve a diminuição do valor levantado uma vez que a penalidade anteriormente aplicada (art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75) tinha como base de cálculo o valor da operação, e esta, o valor do crédito indevidamente apropriado.

Encontra-se vasta e abalizada doutrina versando sobre as possibilidades e as limitações das intervenções fiscais sobre o crédito tributário já constituído, como se verifica no ensinamento do renomado professor Rubens Gomes de Sousa que leciona: “Mas se o Fisco incorreu em erro de direito, isto é, se na apreciação da natureza jurídica do fato gerador o Fisco cometeu um erro (p.ex., se conceituou como doação

um contrato que na realidade era uma venda), entendemos que não pode fazer revisão do lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito."

Com direcionamento semelhante se encaixa a lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem "A autoridade administrativa não está autorizada a majorar pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas, como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la. A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, fundando-se em novas interpretações de dispositivos jurídico-tributários."

E não foi outro o entendimento consubstanciado nas discussões da Câmara. Contudo, entendimentos contrários ao direcionamento dado por este Conselheiro, enveredaram pela vedação ao direito da exigência tributária calcada na decadência, constituída pelo que consideraram revisão do lançamento extemporânea.

Com a devida *vênia*, não é esta a melhor interpretação que a causa requer.

Há de se considerar que a acusação fiscal do Auto de Infração é e permaneceu nas reformulações, como sendo: "... *aproveitamento indevido de créditos do imposto (ICMS), provenientes da aquisição de mercadorias cujas operações subsequentes são beneficiadas com a isenção do imposto...*".

Portanto, não houve a mudança do critério jurídico da acusação inicial e muito menos majoração da pena em função das reformulações relativas ao ponto de divergência dos votos. Pelo contrário, com a adequação da penalidade que mais afinidade demonstrava com a prática infracional, a Fiscalização reduziu o crédito tributário.

Assim, não há de ser prejudicada a adequação da multa isolada no interregno de discussão da *lide* com a invocação da decadência, pois foram mantidos todos os pressupostos originais da formalização do lançamento sem nenhuma alteração prejudicial ao contraditório.

Por esses motivos, não reconheço a decadência proferida na decisão.

Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.311/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000398999-24	
Impugnação:	40.010139607-76	
Impugnante:	Atacadão S/A	
	IE: 186544823.00-43	
Proc. S. Passivo:	Bruno Ribeiro de Souza/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, 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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto (ICMS), no período de março/2010 a maio/2012, provenientes da aquisição de mercadorias cujas operações subsequentes são beneficiadas com a isenção do imposto prevista nos itens 13 e 191 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, a saber, leite tipo “longa vida” e feijão.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge através 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 “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.

Veja 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 à 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.

Como ensina Eduardo Sabbag (2012, p. 789) “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.”

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, vejamos:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 de Brito Machado (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 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 homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica o autor, 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 regradados 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-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 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 5.172/1966).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe à 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;

Veja que a Constituição Federal determina no artigo supra que caberá à 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.

Na presente autuação, a imputação é estabelecida sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela ótica contábil do ICMS verifica-se que os créditos 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, vejamos:

"[...] 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 pelo Fisco de que trata o artigo 150, §1º, do Código Tributário Nacional. 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 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.

Vejamos decisão do Egrégio TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS que afirma o entendimento sustentado, *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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do 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, vejamos:

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, 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 o Fisco constituir crédito tributário em razão da apropriação de créditos indevidos de ICMS deve se iniciar no primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do fato gerador, porque (i) no mês seguinte ao do fato gerador há a entrega da GIA, (ii) no mês subseqüente 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.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, é inquestionável a ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, anteriores a dezembro de 2010.

Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2017.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**