

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.509/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001489540-21
Impugnação: 40.010150307-84
Impugnante: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 002102042.00-73
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outros
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de aquisições de energia elétrica, uma vez que a atividade da Autuada consiste na prestação de serviços de comunicação, na modalidade de telefonia. Entretanto, restou configurado nos autos que a Impugnante, em virtude da retomada do prazo prescricional, tempestiva e regularmente, exerceu seu direito de aproveitamento dos créditos de ICMS que estavam *sub judice*, conforme Ação Ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024. A sentença proferida em ação declaratória tem efeito *ex tunc*, ou seja, produz efeitos retroativos desde a ocorrência dos fatos, devendo ser canceladas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em decorrência da apropriação indevida de créditos extemporâneos do imposto, lançados nas DAPIs dos períodos de novembro de 2019 e janeiro de 2020, depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.533/1.545, na qual, em linhas gerais, aduz que:

- a autuação fiscal foi lavrada em razão do recolhimento a menor de ICMS decorrente da suposta apropriação indevida de crédito extemporâneo de ICMS pela aquisição de energia elétrica, cujo direito foi reconhecido judicialmente, nos autos da ação ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024, ajuizada em 22/11/04;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a referida ação foi ajuizada em decorrência da reforma promovida na LC nº 87/96, pela LC nº 102/00, que limitou o direito ao aproveitamento do ICMS pela aquisição de energia elétrica apenas nas hipóteses:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando for consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior;

- diante da controvérsia que pairou sobre a matéria, os Fiscos estaduais encararam a inovação legislativa de forma excessivamente restritiva, ao argumento de que a prestação de serviço não se confunde com atividade industrial e, em virtude disso, lavraram autos de infração contra contribuintes diversos para glosar o crédito aproveitado;

- foi nesse cenário que a Impugnante se viu obrigada a, ainda em 2004, ajuizar a ação ordinária de nº 5147006-75.2004.8.13.0024 (doc. nº 04, cit) para ver reconhecido o seu direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS em comento;

- o referido direito vinha sendo obstado pela Fiscalização mineira, em condutas canceladas pelo CCMG (Acórdão nº 15.462/01/1ª), bem como pela Superintendência de Tributação (destaque para a Consulta de Contribuintes nº 245/06) - constatação essa corroborada pela contestação apresentada pela Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais - AGE/MG ao pleito inicial da então Autora, conforme relata a sentença. (doc. nº 04, cit);

- com o julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de julgamento repetitivo (e, portanto, vinculando “os juízes e tribunais” – art. 927/CPC) do REsp. nº 1.201.635/MG, o pleito da Impugnante foi deferido em decisão monocrática do Ministro Sérgio Kukina no STJ, aos 20/10/15 (doc. nº 04, cit). Após agravo interno e, em seguida, recurso extraordinário do estado de Minas Gerais - ambos improvidos -, o feito transitou em julgado em 27/09/17;

- resguardada pela estabilização da decisão judicial que lhe autorizou o creditamento de ICMS, a Impugnante, nos exercícios de julho e novembro de 2017, janeiro e dezembro de 2018 e setembro de 2019, realizou o aproveitamento de parcela dos créditos decorrentes de entradas de energia elétrica acumulados durante o período de trâmite do citado processo judicial, conforme comunicados constantes dos autos;

- para sua surpresa, o Fisco Mineiro, ao revés do provimento jurisdicional por ela titularizado, lavrou a autuação epigrafada, glosando os créditos aproveitados sob o pretexto de que “não houve modulação dos efeitos da referida decisão”, de modo que os créditos “somente poderão ser considerados regulares se respeitado o prazo de 05 (cinco) anos de emissão das notas fiscais, conforme art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75, sendo irrelevante para tanto a circunstância de ter a nota fiscal sido emitida após o ajuizamento da Ação Declaratória nº 514700675.2004.8.13.0024”;

- o lançamento em espeque não possui condições de prosperar nos termos do art. 18, inciso II c/c art. 4º, inciso VI c/c inciso XVII do Decreto nº 46.085/12 (que regulamenta o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais), o Auto

de infração é manifestamente nulo, diante da não apresentação da ordem de serviço que o ensejava; e o aproveitamento dos créditos de ICMS reconhecidos na Ação Ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024 não se sujeita ao prazo decadencial previsto no art. 23, da Lei Complementar – (LC) nº 87/96 (art. 30, §4º da Lei nº 6.763/75), mas sim ao prazo prescricional;

- o Decreto nº 46.085/12 (responsável por regulamentar o código de defesa do contribuinte) prevê, em seu art. 4º, inciso VI que é direito do contribuinte a “apresentação de ordem de serviço nas ações fiscais”;

- a obrigatoriedade de apresentação de ordem de serviço pela Autoridade Fiscal somente é excepcionada em duas hipóteses, quais sejam:

1 - no controle de trânsito de mercadorias” e quando constatada, pelo Fisco, “flagrante irregularidade” e;

2- nas ações fiscais que dela decorram (“nas consequentes ações fiscais”);

- conclui que o presente caso não se amolda a nenhuma das duas hipóteses;

- salienta que não houve flagrante e, ainda, foi *a priori*, lavrado Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) - não Auto de Infração, o qual, conforme apontado no próprio “objeto da auditoria fiscal” se destinava à “verificação da regularidade do aproveitamento extemporâneo de créditos de energia elétrica”;

- se fosse “flagrante “a irregularidade”, não seria necessária sua verificação e, nem muito menos, a realização de consulta à AGE para que fosse debatida a adequação do procedimento, tal como ocorreu no presente caso;

- por expressa disposição legal, era imperativa a apresentação da ordem de serviço;

- ao não apresentar a ordem de serviço que resguardava a ação fiscal, o Fisco Estadual violou disposição legal expressa do Código de Defesa do Contribuinte, pelo que, nos termos do art. 18, inciso II do Decreto nº 46.085/12, é nulo o lançamento dela decorrente;

- quanto a Ação Ordinária de nº 514700675.2004.8.13.0024, o direito nela discutido se respalda no mesmo entendimento que motivou a lavratura do presente Auto de Infração e está calcado na interpretação dos efeitos da ação judicial ajuizada anteriormente pela Impugnante;

- de acordo com a Fiscalização, apesar de o direito ao creditamento ter sido reconhecido ao contribuinte “por meio do julgamento da ação declaratória”, “(...) não houve modulação dos efeitos da referida decisão, com permissão expressa para utilização de créditos destacados nas notas fiscais emitidas há mais de 05 (cinco) anos”;

- para perquirir qual é o efeito da ação judicial sobre o direito nela pleiteado, é necessário, inicialmente, analisá-lo, considerando todas as situações fáticas concernentes;

- tratando-se de direito, cujo exercício pleno foi resistido, ele se sujeitará ao prazo prescricional, ficando, portanto, sujeito às “normas que impedem, suspendem ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interrompem” seu curso, inclusive à prevista no art. 240 do Código de Processo Civil - CPC;

- seu direito defendido com o ajuizamento da referida ação ordinária estava fundado no art. 33, inciso II, alínea “b” da LC nº 87/96, o qual autoriza o creditamento do ICMS pela aquisição de energia elétrica “quando consumida no processo de industrialização”;

- encontrava verdadeiro óbice ao exercício de seu direito ao aproveitamento de créditos de ICMS pela aquisição de energia elétrica, diante da incessante resistência por parte da Fiscalização Estadual, que não hesitaria em autuá-la;

- com a violação pelo Fisco Estadual ao seu direito ao aproveitamento dos referidos créditos, surgiu para ela, nos termos do art. 189 do Código Civil uma pretensão, ou seja, uma “posição subjetiva (da ora Impugnante) de poder exigir de outrem (no caso, o Fisco) alguma prestação positiva ou negativa” (no caso, o reconhecimento do direito ao aproveitamento dos multicitados créditos);

- por ensejar pretensão, isto é, por ser passível de violação, o direito da Impugnante somente pode ter natureza de “direito a prestação”, o que, por corolário, faz com que ele “se extinga, pela prescrição”, nos termos do art. 189 do Código Civil, sujeitando-se, portanto, às regras a ela inerentes;

- na ação ordinária em voga, discutiu-se, em verdade, o direito a uma prestação, qual seja: a de exigir, judicialmente, que o Fisco o reconheça e, assim, passe a homologar os créditos aproveitados.

- com o ajuizamento, pela Impugnante, da Ação Ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024 e a ulterior citação válida do estado de Minas Gerais, operou-se, nos termos do art. 240 do CPC c/c art. 202, inciso I do Código Civil - CC, a interrupção do prazo prescricional dos direitos por ela abarcados;

- o objeto da ação era resguardar o direito da Impugnante ao aproveitamento dos créditos de energia elétrica que já no momento de sua propositura, fazia direito, portanto, encontrou-se o prazo para seu aproveitamento interrompido;

- pelos próprios efeitos da propositura da ação, que tornou litigioso o direito nela discutido, interrompendo seu prazo prescricional, restou resguardado o aproveitamento dos créditos de ICMS que a Impugnante fazia *jus* à época do ajuizamento, quais sejam, os performados no lustro imediatamente anterior;

- não seria necessária qualquer modulação expressa dos efeitos do provimento dela decorrente, já que é um efeito automático das ações que discutem um direito a uma pretensão;

- as duas Turmas que compõem a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ firmaram a orientação de que, nas ações que visam ao reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS, o prazo prescricional é quinquenal, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação;

- o direito reclamado na ação ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024 trata-se de um direito a uma prestação – cuja pretensão foi resistida pela Fiscalização – o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prazo prescricional (e não decadencial, tal como defende a Fiscalização) somente atinge os créditos vencidos antes do quinquênio anterior a propositura da ação;

- a eventual (e injurídica) manutenção da presente autuação, com sua consequente judicialização, além de ir de encontro à jurisprudência predominante no Tribunal da Cidadania, ainda possibilitará significativa majoração do ônus a ser suportado pelo estado de Minas Gerais, circunstância que não se deve perder de vista no julgamento da presente autuação, nos termos do art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB – Decreto-lei nº 4.657/42;

- tendo em vista não ser aplicável, no caso, a previsão contida no art. 105 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o posicionamento da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais - AGE/MG reportado no relatório fiscal não vincula a análise do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, que é órgão autônomo para “revisão, em instância administrativa, do crédito tributário constituído e questionado pelo Contribuinte”.

- não poderão ser mantidas as multas aplicadas pelo Fisco estadual, uma vez que não se pode cominar duas multas sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*;

- a multa capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) é exigida em razão do suposto recolhimento a menor de ICMS, decorrente da apropriação indevida de crédito e a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei foi exigida pelo suposto aproveitamento indevido de crédito, que gerou recolhimento a menor de ICMS;

- a infração que o Fisco mineiro afirma ter sido cometida foi o recolhimento a menor de imposto em razão de aproveitamento indevido de crédito, ou seja, só se pode falar em recolhimento a menor caso se conclua que houve aproveitamento indevido de crédito, pois trata-se da mesma conduta apenas analisada por uma ótica distinta;

- ambas as multas estão penalizando o descumprimento de obrigação principal: a obrigação de pagar ICMS, decorrente justamente da apropriação supostamente indevida de crédito;

- ainda que a legislação mineira adjective uma multa com a expressão “por descumprimento de obrigação acessória” e a outra com a expressão “por descumprimento de obrigação principal”, ambas, no presente caso, penalizam a mesma conduta de suposto descumprimento de obrigação principal;

- estando caracterizado o *bis in idem* diante da duplicidade de penalidade sobre a mesma conduta, a única alternativa é decotar uma das multas aplicadas;

- requer;

- anulação do Auto de Infração pela não apresentação da ordem de serviço que lhe ensejou ou subsidiariamente:

- reconhecimento da integral improcedência do Auto de Infração, uma vez que o aproveitamento dos créditos em espeque, por ser objeto de contenda judicial,

sujeita-se a prazo prescricional interrompido com a propositura da Ação Ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024 e retomado apenas quando do seu trânsito em julgado, em 27/09/17, sendo, portanto, tempestivo e regular o aproveitamento de créditos extemporâneo pela Impugnante;

- sejam decotadas da autuação as multas aplicadas na espécie, uma vez que sancionam duplamente a mesma conduta, em patente *bis in idem*.

Pede a procedência da Impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.799/1.813, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de 1.814/1.831, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Nesse específico ponto, os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão em rejeitar a preliminar de nulidade e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração argumentando que “o Decreto nº 46.085/2012 (responsável por regulamentar o código de defesa do contribuinte) prevê, em seu art. 4º, VI, que é direito do contribuinte a “apresentação de ordem de serviço nas ações fiscais”.

Afirma que, de acordo com referido dispositivo, a obrigatoriedade de apresentação de ordem de serviço pela autoridade fiscal somente é excepcionada em duas hipóteses, quais sejam:

(I) no controle de trânsito de mercadorias, ou seja, em casos de fiscalização ostensiva, nos quais, nos termos do art. 74, inciso I do RPTA (estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal; ou

(II) quando constatada, pelo Fisco, flagrante irregularidade, e nas ações fiscais que dela decorram (“nas consequentes ações fiscais”), hipótese na qual, também nos termos do art. 74, inciso I do RPTA, será lavrado “Auto de Infração que documentará o início da ação fiscal”.

Salienta que “o presente caso, por óbvio, não se amolda à primeira hipótese – afinal, está-se a tratar de ICMS devido sobre prestações de serviço de comunicação, de modo que inexistem mercadorias em trânsito”.

Sustenta que, de igual modo, também não se amoldaria à segunda hipótese, “afinal, não houve flagrante e, ainda, foi, *a priori*, lavrado auto de início de ação fiscal (nº 10.000033966.11 - fl. 03 do AI/PTA-e) – não auto de infração, o qual, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apontado no próprio ‘objeto da auditoria fiscal’ se destinava à ‘verificação da regularidade do aproveitamento extemporâneo de créditos de energia elétrica’.

Acrescenta que, se “*fosse ‘flagrante [a] irregularidade’, não seria necessária sua verificação e, nem muito menos, a realização de consulta à AGE para que fosse debatida a adequação do procedimento, tal como ocorreu no presente caso*”.

Aduz que, “*desse modo, por expressa disposição legal, era imperativa a apresentação da ordem de serviço*”.

Conclui, nesses termos, que, “*ao não apresentar a ordem de serviço que resguardava a ação fiscal, o Fisco Estadual violou disposição legal expressa do Código de Defesa do Contribuinte, pelo que, nos termos do art. 18, II do Decreto nº 46.085/2012, é nulo o lançamento dela decorrente*”.

Entretanto, tal nulidade não se sustenta, conforme argumentos fáticos e jurídicos a seguir aduzidos.

A ordem de serviço integra o sistema de garantias outorgado ao contribuinte e, quando exigida, tem como escopo evitar a realização de incursões arbitrárias e contrárias ao princípio da impessoalidade, ou seja, sem qualquer fundamento que embase a necessidade de fiscalização por parte da Fazenda Pública.

Cabe destacar que as ações desenvolvidas pelos Auditores Fiscais da Receita do Estado de Minas Gerais são pautadas pelos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade e publicidade, dentre outros.

No presente caso, a Autuada foi incluída na programação fiscal, para fins de análise dos expedientes de comunicados de apropriação extemporânea de créditos de ICMS relativos à energia elétrica que deu entrada em seu estabelecimento.

Verificado que parte dos créditos apropriados não encontravam respaldo na legislação tributária, foi expedida ordem de serviço para realização junto à empresa de atividade de natureza distinta, denominada Auditoria Fiscal, que resultou na lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), que representa o procedimento fiscal em curso, nos termos previstos no art. 69, inciso I do RPTA.

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Portanto, no presente caso, o próprio AIAF tem por finalidade documentar e cientificar o contribuinte sobre o início da ação fiscal, isto é, na hipótese de ação iniciada após a constatação preliminar de eventuais irregularidades pelo Fisco, não há que se falar em apresentação, de forma apartada, de ordem de serviço.

Necessário enfatizar, porém, que no “Quadro 01” do AIAF, no “Quadro 2” do Auto de Infração e no “item 2” do Relatório Fiscal Contábil, consta o número da ordem de serviço questionada pela Impugnante (OS nº 08.200000278.00), documento expedido pela Secretaria de Estado da Fazenda para incluir o contribuinte na programação fiscal.

Assim, como já afirmado, após a constatação da irregularidade do aproveitamento de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, foi lavrado, nos termos do art. 69, inciso I do RPTA, o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000033966.11, para os efeitos de documentar o início da ação fiscal, não sendo necessária a apresentação prévia, de forma apartada, da respectiva ordem de serviço, mesmo porque essa informação consta expressamente no próprio AIAF (campo “Nº da Ordem de Serviço”).

Ainda que se entendesse pela necessidade de apresentação da ordem de serviço no presente caso, a nulidade do feito fiscal somente poderia ser cogitada se constatado prejuízo a direito titularizado pelo sujeito passivo, como o pleno exercício do seu direito à ampla defesa, por exemplo, o que não ocorreu na espécie.

Desse entendimento não discrepa a doutrina especializada.

Para ilustrar, cita-se o comentário de Leandro Paulsen (*in* “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. 11ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1.186):

“RECONHECIMENTO DA NULIDADE FORMAL DEPENDE DE PREJUÍZO À DEFESA. NÃO HÁ REQUISITOS DE FORMA QUE IMPLIQUEN NULIDADE DE MODO AUTOMÁTICO E OBJETIVO. A NULIDADE NÃO DECORRE PROPRIAMENTE DO DESCUMPRIMENTO DO REQUISITO FORMAL, MAS DOS SEUS EFEITOS COMPROMETEDORES DO DIREITO DE DEFESA, ASSEGURADO CONSTITUCIONALMENTE AO CONTRIBUINTE JÁ POR FORÇA DO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ISSO PORQUE AS FORMALIDADES SE JUSTIFICAM COMO GARANTIDORAS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE; NÃO SÃO UM FIM, EM SI MESMAS, MAS UM INSTRUMENTO PARA ASSEGURAR O EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. ALEGADA EVENTUAL IRREGULARIDADE, CABE, À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, VERIFICAR, POIS SE TAL IMPLICOU EFETIVO PREJUÍZO À DEFESA DO CONTRIBUINTE. DAÍ FALAR-SE DO PRINCÍPIO DA INFORMALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.”

Não resta dúvida que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Destaque-se, nesse sentido, que o Poder Judiciário de Minas Gerais (Comarca de Lima Duarte) julgou improcedentes os pedidos iniciais nos embargos à execução fiscal do Processo nº 0008714-35.20111.8.13.0386 (transitado em julgado em 19/02/18), propostos pela empresa executada contra a Fazenda Pública, manifestando-se da seguinte forma no tocante à alegação de nulidade pela falta de apresentação da Ordem de Serviço:

A EXIGÊNCIA DE ORDEM DE SERVIÇO, GRAFADA NO CÓDIGO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES, NÃO É ABSOLUTA, PODENDO SER AFASTADA EM CASOS DE CONTROLE DE TRÂNSITO DE MERCADORIAS, IRREGULARIDADES CONSTATADAS PELO FISCO E FLAGRANTES (ART.4º, VI DA LEI ESTADUAL N.13.515/00). LOGO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO HÁ COMO SE DECLARAR NULA A ATUAÇÃO FISCAL TÃO SOMENTE PELA AUSÊNCIA DE ORDEM DE SERVIÇO.

DESTACO QUE O PRINCÍPIO INFORMATIVO E OS ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS AO CONTRIBUINTE NÃO SÃO OBTIDOS ATRAVÉS DE REFERIDA ORDEM, POSTO QUE A AÇÃO FISCAL TEM INÍCIO, EM VERDADE, COM OS DOCUMENTOS ELENCADOS PELO ART. 69, DO REGIMENTO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO/MG. (GRIFOU-SE)

Quanto à alegação totalmente infundada da Impugnante de que se fosse flagrante a irregularidade não seria necessária a realização de consulta à AGE, cabe esclarecer que mesmo na hipótese de irregularidade constatada pelo Fisco, se o contribuinte fundamentar o seu procedimento em decisão judicial transitada em julgado, a consulta à AGE é um procedimento interno de rotina no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Por fim, resta acrescentar que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, notadamente aqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades cominadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Diante disso, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em decorrência da apropriação indevida de créditos extemporâneos do imposto, lançados nas DAPIs dos períodos de novembro de 2019 e janeiro de 2020, depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante relata, inicialmente, que a presente autuação é decorrente da “suposta apropriação indevida de crédito extemporâneo de ICMS pela aquisição de energia elétrica, cujo direito foi reconhecido judicialmente, nos autos da ação ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024, ajuizada em 22/11/04”.

Esclarece que a “referida ação foi ajuizada em decorrência da reforma promovida na LC nº 87/96, pela LC nº 102/00, que limitou o direito ao aproveitamento do ICMS pela aquisição de energia elétrica apenas nas hipóteses:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando for consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior.

Salienta que, “desse modo, diante da controvérsia que pairou sobre a matéria, os Fiscos estaduais encararam a inovação legislativa de forma excessivamente restritiva, ao argumento de que a prestação de serviço não se confunde com atividade industrial e, em virtude disso, lavraram Autos de Infração contra contribuintes diversos para glosar o crédito aproveitado” e acrescenta que, “já em janeiro de 2002, havia o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG consolidado seu entendimento de ‘que não existe previsão legal/regular permissiva do creditamento decorrente do consumo de energia elétrica por empresa prestadora de serviço de comunicação (Acórdão nº 15.462/02/1ª)’”.

Sustenta que, “o entendimento estadual, de tão remansoso, já havia norteado a resposta a diversas consultas de contribuintes, cabendo destaque para a nº 245/06 na qual a Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda - DOLT/SUTRI/SEF assentou que “a prestação de serviço de telecomunicação não se trata de atividade industrial a que se refere o art. 222 do RICMS/02 e, portanto, não é cabível o creditamento de ICMS relativo à energia elétrica adquirida e empregada nesta prestação”.

Assim, segundo a Impugnante, “tão logo entrou em vigor a alteração legislativa, sinalizou o estado de Minas Gerais que, no tocante às prestadoras de serviços de telecomunicação, os créditos decorrentes das entradas de energia elétrica não mais seriam homologados”, e sim glosados pelo Fisco mineiro, isto é, o estado passaria a, verdadeiramente, obstar o exercício do direito ao crédito em questão.¹

Nesse cenário, segundo a Impugnante, a empresa “se viu obrigada a, ainda em 2004, ajuizar a Ação Ordinária de nº 5147006-75.2004.8.13.0024 para ver reconhecido o seu direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS em comento”, uma vez que, como mencionado, referido direito vinha sendo obstado pela Fiscalização mineira, em condutas chanceladas pelo CCMG, bem como pela Superintendência de Tributação (SUTRI/MG) – constatação essa corroborada pela contestação apresentada pela AGE/MG ao pleito inicial da então Autora, conforme relata a sentença.

Destaca que, “com o julgamento, pelo STJ, em sede de julgamento repetitivo (e, portanto, vinculando ‘os juízes e tribunais’ – art. 927/CPC) do REsp. nº 1.201.635/MG, o pleito da Impugnante foi deferido em decisão monocrática do Ministro Sérgio Kukina no STJ, aos 20/10/15 (doc. nº 04, cit). Após agravo interno e, em seguida, recurso extraordinário do estado de Minas Gerais — ambos improvidos, o feito transitou em julgado em 27/09/17”.

Assim, “resguardada pela estabilização da decisão judicial que lhe autorizou o creditamento de ICMS, a Impugnante, nos exercícios de julho e novembro de 2017, janeiro e dezembro de 2018 e setembro de 2019, realizou o aproveitamento de parcela dos créditos decorrentes de entradas de energia elétrica acumulados durante o período de trâmite do citado processo judicial, conforme comunicados constantes do auto de infração”.

¹ Os créditos foram lançados, em verdade, nas DAPIs dos períodos de outubro e novembro de 2017, janeiro a maio de 2018, dezembro de 2018 e fevereiro e setembro de 2019

Aduz que para sua surpresa, “o Fisco Mineiro, ao revés do provimento jurisdicional por ela titularizado, lavrou a autuação epigrafada, glosando os créditos aproveitados sob o pretexto de que “não houve modulação dos efeitos da referida decisão”, de modo que os créditos ‘somente poderão ser considerados regulares se respeitado o prazo de 05 (cinco) anos de emissão das notas fiscais, conforme art. 30, § 4º, da Lei nº 6.763/75, sendo irrelevante para tanto a circunstância de ter a nota fiscal sido emitida após o ajuizamento da Ação Declaratória nº 514700675.2004.8.13.0024””.

Ressalta, nesse sentido, que “não se discute o direito ao creditamento de ICMS pela aquisição de energia elétrica, mas, tão somente, a suposta inobservância, pela Impugnante, do prazo decadencial previsto no art. 23, c/c art. 33, II, ‘b’, ambos da LC nº 87/96, para aproveitamento do referido crédito”.

No entanto, a seu ver, “olvidou-se a Fiscalização de perquirir, profundamente, a natureza do prazo a que se sujeita o exercício do direito ao aproveitamento de créditos litigiosos, mormente quando se discute um direito a uma prestação, cuja pretensão foi notoriamente resistida pelo ente tributante”.

Segundo o seu entendimento, “de acordo com o art. 240 do Código de Processo Civil, ‘a citação válida induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor’, prevendo ainda que ‘a interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação””, dispositivo este que, em suas palavras, prevê 02 (dois) consequentes jurídicos, a saber:

- 1) - “o tornar litigiosa a coisa”, ou seja, vincular o objeto discutido no processo ao seu resultado”; e
- 2) - “a interrupção da prescrição” do direito, a qual, embora operada pelo despacho que ordena a citação, retroagirá à data de propositura da ação”.

Assim sendo, na visão da Impugnante, “para perquirir qual é o efeito da ação judicial sobre o direito nela pleiteado, é necessário, inicialmente, analisá-lo, considerando todas as situações fáticas concernentes. Isso porque, tratando-se de direito, cujo exercício pleno foi resistido, ele se sujeitará ao prazo prescricional, ficando, portanto, sujeito às ‘normas que impedem, suspendem ou interrompem’ seu curso, inclusive à prevista no art. 240 do CPC”.

Portanto, prossegue a Impugnante, com “a violação pelo Fisco Estadual ao direito da Impugnante ao aproveitamento dos referidos créditos, surgiu para ela, nos termos do art. 189 do Código Civil uma pretensão, ou seja, uma ‘posição subjetiva (da ora Impugnante) de poder exigir de outrem (*in casu*, o Fisco) alguma prestação positiva ou negativa’ (*in casu*, o reconhecimento do direito ao aproveitamento dos multicitados créditos)”.

Pondera que, “por ensejar pretensão, isto é, por ser passível de violação, o direito da Impugnante somente pode ter natureza de “direito a prestação”, o que, por corolário, faz com que ele “se extinga, pela prescrição”, nos termos do art. 189 do Código Civil, sujeitando-se, portanto, às regras a ela inerentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, nesse sentido, que na ação ordinária por ela proposta “discutiu-se, em verdade, o direito a uma prestação, qual seja: a de exigir, judicialmente, que o Fisco o reconheça e, assim, passe a homologar os créditos aproveitados”.

Enfatiza que, “desse modo, assentando-se tratar de direito a uma prestação, cuja violação desencadeou o decurso de prazo prescricional, emana, como corolário, a conclusão de que, com o ajuizamento, pela Impugnante, da Ação Ordinária nº 5147006- 75.2004.8.13.0024 e a ulterior citação válida do estado de Minas Gerais, operou-se, nos termos do art. 240 do CPC c/c art. 202, inciso I do Código Civil – CC, a interrupção do prazo prescricional dos direitos por ela abarcados”, isto é, “tendo em vista que o objeto da ação era resguardar o direito da Impugnante ao aproveitamento dos créditos de energia elétrica a que, já no momento de sua propositura, fazia direito, encontrou-se o prazo para seu aproveitamento interrompido”.

Acentua que “se, nos termos do p. único do art. 202 do CC, a “a prescrição interrompida (somente) recomeça a correr (...) do último ato do processo para a interromper”, então, tendo a interrupção se operado por processo judicial, ‘ela dura tanto tempo quanto o processo interruptivo, de modo que o novo curso prescricional só se inicia da data do último ato do processo”.

Ou seja, de acordo com a Impugnante, “pelos próprios efeitos da propositura da ação, que tornou litigioso o direito nela discutido, interrompendo seu prazo prescricional, restou resguardado o aproveitamento dos créditos de ICMS que a Impugnante fazia jus à época do ajuizamento, quais sejam, os performados no lustro imediatamente anterior. Não seria, portanto, necessária qualquer modulação expressa dos efeitos do provimento dela decorrente, já que é um efeito automático das ações que discutem um direito a uma pretensão”.

Assevera que, “foi esse o momento no qual a Impugnante, atenta à retomada do prazo prescricional, tempestiva e regularmente, exerceu seu direito de aproveitamento dos créditos de ICMS que estavam *sub judice*”.

Argumenta que o entendimento por ela exposto é resguardado pelo STJ que, sempre que instado a manifestar em situações parelhas, deixa claro que “as duas Turmas que compõem a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmaram a orientação de que, nas ações que visam ao reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS, o prazo prescricional é quinquenal, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação”, oportunidade em que transcreve a decisão relativa AgRg no Ag nº 556.561/SC, no qual foi assentado que:

HAVENDO OPOSIÇÃO CONSTANTE DE ATO ESTATAL, ADMINISTRATIVO OU NORMATIVO, IMPEDINDO A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ORIUNDOS DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, ESSES CRÉDITOS NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO ESCRITURAIS, CONSIDERADOS AQUELES OPORTUNAMENTE LANÇADOS PELO CONTRIBUINTE EM SUA ESCRITA CONTÁBIL. ISTO PORQUE A VEDAÇÃO LEGAL AO SEU APROVEITAMENTO IMPELE O CONTRIBUINTE A SOCORRER-SE DO JUDICIÁRIO, CIRCUNSTÂNCIA QUE

ACARRETA DEMORA NO RECONHECIMENTO DO DIREITO PLEITEADO, DADA A TRAMITAÇÃO NORMAL DOS FEITOS JUDICIAIS.

(...)

NAS RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO SUCESSIVO EM QUE A FAZENDA PÚBLICA FIGURE COMO DEVEDORA, QUANDO NÃO TIVER SIDO NEGADO O PRÓPRIO DIREITO RECLAMADO, A PRESCRIÇÃO ATINGE APENAS AS PRESTAÇÕES VENCIDAS ANTES DO QUINQUÊNIO ANTERIOR À PROPOSITURA DA AÇÃO” (STJ, AGRG NO AG 556.561/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 05/08/2004, DJ 30/08/2004, P. 211). (GRIFOU-SE)

Ressalta, ainda, que o STJ, reforçando a injuridicidade da prática fiscal, “firmou precedente vinculante no julgamento do REsp. nº 1.035.847/RS (Tema nº 164), no qual assentou que “(...) ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco”.

Conclui, nesse contexto, que, “tendo em vista que o direito reclamado na ação ordinária nº 5147006-75.2004.8.13.0024 trata-se de um direito a uma prestação – cuja pretensão foi resistida pela Fiscalização – o prazo prescricional (e não decadencial, tal como defende a Fiscalização) somente atinge os créditos vencidos antes do quinquênio anterior a propositura da ação”.

Afirma, por fim, que, “tendo em vista não ser aplicável, *in casu*, a previsão contida no art. 105 do RPTA aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o posicionamento da AGE/MG reportado no Relatório Fiscal não vincula a análise do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, que é Órgão autônomo para “revisão, em instância administrativa” do crédito tributário constituído e questionado pelo contribuinte”.

De início, cumpre registrar que o embasamento da Fiscalização tanto quanto da Assessoria deste Conselho se fundamenta em grande medida no parecer elaborado pela Advocacia Geral do Estado - AGE.

Registra-se por oportuno, que conforme informações retiradas do próprio sítio eletrônico deste órgão:

Ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais compete dirimir (julgar) as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual no âmbito do contencioso administrativo fiscal, conforme dispõe o art. 172 do RPTA (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c o art.184 da Lei nº 6.763/75.²

² http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/duvidas_frequentes/

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por óbvio que, em se tratando de órgão julgador administrativo, existem limitações à atuação do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, as quais estão estabelecidas pelo art. 182 da Lei nº 6.763/75, examine-se:

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;

II - a aplicação da equidade.

Entretentes, não se verifica dentre as hipóteses enumeradas a vinculação das decisões aos posicionamentos expressos pela AGE.

Verifica-se que a vinculação das decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG a pareceres emitidos pela Advocacia Geral do Estado se consubstanciaria em uma clara e flagrante subversão das prerrogativas e valores inerentes à nobre atividade exercida pelo colegiado.

A situação posta nos autos, teve seu nascedouro diante de posicionamento firmado pelo estado de Minas Gerais, o qual obstaculizou o exercício do direito ao creditamento do imposto exigido nas operações vinculadas ao consumo de energia elétrica.

Destaca-se, por oportuno, que inexistente discussão remanescente quanto à possibilidade de fruição de tais créditos nas atividades desenvolvidas pela Impugnante, restando certo e delimitado que a discussão em testilha se vincula única e exclusivamente à temporalidade e ao momento da escrituração/aproveitamento de referidos créditos.

Conforme narrado, a LC nº 87/96 alterada pela LC nº 102/00 veio impor limites ao aproveitamento de créditos de ICMS pela aquisição de energia elétrica, possibilitando tal procedimento em hipóteses pontuais, confira-se:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses;

A partir daquele momento instalou-se a controvérsia entre Fisco e contribuintes, com o ajuizamento de inúmeras ações judiciais em relação à matéria.

A conclusão e posicionamento adotado pelo estado de Minas Gerais foram instrumentalizados pela jurisprudência então dominante no âmbito deste conselho, conforme reproduzido pela Impugnante (Acórdão nº 15.462/02/1ª), tendo em conta o disposto pelo RICMS/96:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente: (...)

II - à entrada ocorrida: a - a partir de 1º de novembro de 1.996: (...)

a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º; (...)

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

1) no período entre 1º de agosto de 2000 e 31 de dezembro de 2002:

1.1) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

1.2) que for consumida no processo de industrialização;

1.3) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;

2) a partir de 1º de janeiro de 2003, em qualquer hipótese.

No mesmo sentido, segue a Consulta de Contribuinte nº 245/06, exarando mesmo entendimento quanto à impossibilidade de aproveitamento dos créditos ora em apreço.

Inconteste a existência de óbice imposto pela administração pública ao procedimento pretendido pela Fiscalização. Não se trata, portanto, de direito potestativo, sendo este por conceituação jurídica um direito que não admite contestações, no qual há prerrogativa jurídica de impor a outrem a sujeição ao seu exercício, é um imperativo da vontade.

Ou seja, “o direito potestativo atua na esfera jurídica de outrem, sem que este tenha algum dever a cumprir”³.

³ AMARAL, Francisco. *Direito Civil Brasileiro - Introdução*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 201-2

De uma simples análise do contexto fático considerado, verifica-se sem qualquer dúvida não ser esta a hipótese em apreciação.

Foi a Impugnante impedida de promover o exercício de uma faculdade, não se tratando, portanto, de direito absoluto.

Neste diapasão descabida qualquer argumentação no sentido de que a Impugnante deveria ter promovido a escrituração dos créditos a tempo e modo, uma vez que conforme posicionamentos do Fisco e da legislação estadual, seria por óbvio imediatamente autuada com imposição de severas multas e agravamento da situação.

Constatada a existência de uma pretensão resistida observa-se *in casu* hipótese jurídica em que se verifica situação submetida ao instituo da prescrição e não da decadência.

Prevê então o art. 189 da Lei adjetiva civil:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Citado entendimento tem sido chancelado pelo colendo STJ e pode ser representado pelo Tema nº 164 (que a despeito de não tratar de hipótese objetivamente idêntica, se reporta aos efeitos imputáveis ao estado diante da resistência imposta face a uma pretensão do contribuinte):

TEMA Nº 164 STJ-

QUESTÃO REFERENTE À POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS DE IPI REFERENTES ÀS OPERAÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO ISENTO OU BENEFICIADO COM ALÍQUOTA ZERO.

É DEVIDA A CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE O VALOR REFERENTE A CRÉDITOS DE IPI ADMITIDOS EXTEMPORANEAMENTE PELO FISCO.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. 1. A CORREÇÃO MONETÁRIA NÃO INCIDE SOBRE OS CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE (CRÉDITOS ESCRITURAIS), POR AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. 2. A OPOSIÇÃO CONSTANTE DE ATO ESTATAL, ADMINISTRATIVO OU NORMATIVO, IMPEDINDO A UTILIZAÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO ORIUNDO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, DESCARACTERIZA REFERIDO CRÉDITO COMO ESCRITURAL, ASSIM CONSIDERADO AQUELE OPORTUNAMENTE LANÇADO PELO CONTRIBUINTE EM SUA ESCRITA CONTÁBIL. 3. DESTARTE, A VEDAÇÃO LEGAL AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO IMPELE O CONTRIBUINTE A

SOCORRER-SE DO JUDICIÁRIO, CIRCUNSTÂNCIA QUE ACARRETA DEMORA NO RECONHECIMENTO DO DIREITO PLEITEADO, DADA A TRAMITAÇÃO NORMAL DOS FEITOS JUDICIAIS. 4. CONSECTARIAMENTE, OCORRENDO A VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DESSES CRÉDITOS, COM O CONSEQÜENTE INGRESSO NO JUDICIÁRIO, POSTERGA-SE O RECONHECIMENTO DO DIREITO PLEITEADO, EXSURGINDO LEGÍTIMA A NECESSIDADE DE ATUALIZÁ-LOS MONETARIAMENTE, SOB PENA DE ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO FISCO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: ERESP 490.547/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.09.2005, DJ 10.10.2005; ERESP 613.977/RS, REL. MINISTRO JOSÉ DELGADO, JULGADO EM 09.11.2005, DJ 05.12.2005; ERESP 495.953/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, JULGADO EM 27.09.2006, DJ 23.10.2006; ERESP 522.796/PR, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, JULGADO EM 08.11.2006, DJ 24.09.2007; ERESP 430.498/RS, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, JULGADO EM 26.03.2008, DJE 07.04.2008; E ERESP 605.921/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 12.11.2008, DJE 24.11.2008). 5. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(STJ - RESP: 1035847 RS 2008/0044897-2, RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX, DATA DE JULGAMENTO: 24/06/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, DATA DE PUBLICAÇÃO: -- DJE 03/08/2009RTFP VOL. 88 P. 347). (GRIFOU-SE)

É certo que a decisão supratranscrita trata de situação distinta, mas o raciocínio a ser aplicado ao caso é o mesmo: a declaração postulada e concedida não há de interferir no campo concreto de seus efeitos

Argui-se ainda os efeitos da decisão proferida pelo colendo STJ em outubro de 2015, conforme infra reproduzido;

ADEMAIS, SOBRE O MÉRITO DO RECURSO, A PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, NO JULGAMENTO DO REsp 1.201.635/MG, PROCESSADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC, CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO DE QUE "O ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA PELAS EMPRESAS DE TELEFONIA, QUE PROMOVEM PROCESSO INDUSTRIAL POR EQUIPARAÇÃO, PODE SER CREDITADO PARA ABATIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO QUANDO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS" (TEMA 541).

POR ESTAR EM DISSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACIMA DEMONSTRADO, MERECE REPAROS O ACÓRDÃO RECORRIDO. ANTE O EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, PARA DETERMINAR O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVAMENTE À ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA COMO INSUMO NOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO PRESTADOS PELA RECORRENTE. ÔNUS SUCUMBENCIAIS ESTABELECIDOS PELA SENTENÇA INVERTIDOS. (GRIFOU-SE)

Novamente, não se constata qualquer demarcação ou delimitação temporal dos efeitos da decisão.

A ação declaratória, em matéria tributária como é cediço, tem como traço característico ser uma ação de iniciativa do contribuinte. Busca-se como objetivo obter do poder judiciário uma declaração de existência ou inexistência de um direito.

É, portanto, por meio desta ação que o sujeito passivo vai a juízo em busca de um pronunciamento que lhe franqueie a certeza jurídica acerca da existência ou inexistência de determinada obrigação tributária.

Considerando ainda que a legislação pátria carece de um sistema processual tributário específico, vale-se para o trato das lides tributárias das disposições previstas no Código de Processo Civil, portanto, a previsão da ação declaratória encontra-se no art. 4º, do CPC *in verbis*:

Art. 4º. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:

I - da existência ou da inexistência de relação jurídica;

II - da autenticidade ou falsidade do documento;

Parágrafo Único: É admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

A sentença proferida em ação declaratória tem efeito *ex tunc*, ou seja, produz efeitos retroativos desde a ocorrência dos fatos.

Eventual hipótese de modulação dos efeitos significaria a possibilidade de se restringir a eficácia temporal das decisões em controle difuso/concreto, ou seja, limitar a eficácia retroativa destas decisões, determinando que produzam efeitos exclusivamente para o futuro (prospectivos).

Novamente, inadequado e incabível o questionamento em testilha.

Portanto, considerada a conduta adotada pela administração pública restringindo a possibilidade de aproveitamento dos créditos, em face das conclusões por ela adotadas, não há se perquirir eventual decurso de lapso temporal a macular o exercício do Direito.

A conduta ora perpetrada se vincula literalmente à situação em que a parte (*in casu* o estado) busca se beneficiar da própria torpeza, impedindo o exercício do Direito e posteriormente o restringindo ao argumento de que teria se operado ou consumado a decadência pela inércia do contribuinte.

Inércia esta que não se verifica na hipótese, sobremaneira ao se considerar que a Impugnante se socorreu a tempo e modo do remédio jurídico possível, com a impetração do competente Mandado de Segurança.

De suma importância destacar-se que, não se encontram no escopo da discussão quaisquer créditos anteriores ao ajuizamento da ação 514700675.2004.8.13.0024.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por derradeiro, há que se observar o fato de que o voto como proferido não afronta ao disposto no art. 182 da Lei 6.763 ou art. 110 do RPTA, haja vistas que não se trata de negativa de vigência de disposição normativa ou ainda de qualquer outras das situações então definidas, mas apenas e tão somente do cumprimento da atribuição maior do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG - a verificação da hipótese fática e seu confronto com as regras específicas e adequadas ao implemento da obrigação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Cindy Andrade Morais (Revisora) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marina Soares Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. 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. Participou do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.509/21/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001489540-21	
Impugnação:	40.010150307-84	
Impugnante:	Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial	
	IE: 002102042.00-73	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O cerne da discordância diz respeito ao mérito do lançamento.

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG, em grande parte, foram os mesmos utilizados por essa Conselheira para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente voto, salvo algumas alterações.

Conforme acima relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da apropriação indevida de créditos extemporâneos do imposto, lançados nas DAPIs dos períodos de novembro de 2019 e janeiro de 2020, depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º, da Lei nº 6.763/75.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ao contrário das alegações da Impugnante, a meu ver, com a devida licença, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, encontra-se perfeitamente respaldada na legislação vigente.

Nesse sentido, há que se reiterar, inicialmente, que a Impugnante, baseando-se em decisão judicial que lhe foi favorável, apropriou-se extemporaneamente, nas DAPIs referentes aos períodos de novembro de 2019 e janeiro de 2020, dos créditos de ICMS relativos às entradas de energia elétrica, no que se refere a períodos contemporâneos à tramitação da ação judicial por ela movida (período compreendido entre 2005 a 2013), ou seja, esses créditos não foram apropriados na época própria.

Por consequência, não houve estorno desses créditos com lastro no fundamento de que *“a prestação de serviço de telecomunicação não se trata de atividade industrial a que se refere o art. 222 do RICMS e, portanto, não é cabível o creditamento de ICMS relativo à ENERGIA elétrica adquirida e empregada nesta prestação”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A fundamentação da glosa efetuada no presente processo é totalmente distinta, pois atinge somente os créditos já decaídos, uma vez que apropriados depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º, da Lei nº 6.763/75.

Em obediência à decisão judicial, o Fisco acatou os créditos apropriados pela Impugnante que não estavam enquadrados na situação fática e legal supracitada (créditos não decaídos).

Por outro lado, há que se destacar que a sentença declaratória transitada em julgado não criou uma situação jurídica nova, mas apenas reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, decorrentes da aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços, por contribuinte prestador de serviços de telecomunicações.

Contudo, na referida decisão, não constou permissão expressa para utilização de créditos destacados nas notas fiscais emitidas há mais de cinco anos, ou seja, após o prazo previsto nos dispositivos legais da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75.

Sendo assim, os atos de aproveitamento de créditos de ICMS devem observar a disciplina normativa que rege a matéria, em especial, no que se refere ao prazo.

O direito ao crédito encontra-se bem delimitado, segundo os prazos e condições que a norma geral estabelece no regime jurídico de sua aplicação, conforme fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos a seguir.

A Constituição Federal estabelece no § 2º do art. 155, que o ICMS 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, reservando-se à lei complementar, a disciplina do regime de compensação do imposto.

CF/88

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 matéria foi disciplinada no art. 23 da Lei Complementar n° 87/96, segundo o qual, o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

LC n° 87/96

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. **O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.**
(Destacou-se)

Verifica-se, portanto, que, ao dispor acerca do regime jurídico de compensação do ICMS, a Lei Complementar n° 87/96 define, como critério de compensação, a observância de prazos e condições estabelecidos na legislação tributária.

No art. 23, parágrafo único, o legislador incluiu disposição expressa acerca do prazo para exercício do direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, ao dispor que o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos, contados da data de emissão do documento.

No âmbito do estado de Minas Gerais, a disciplina de tais condições encontra-se inserida no art. 30, *caput* e seu § 4° da Lei n° 6.763/75 c/c art. 67, § 3° do RICMS/02, nos quais foi estabelecida disposição expressa acerca do prazo para o exercício do direito de utilização do crédito de ICMS, que se extingue decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do respectivo documento fiscal.

Lei n° 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º - O direito de utilizar o crédito extingue-se decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento. (Parágrafo acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.) (Destacou-se)

RICMS/02

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

[...]

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento. (Destacou-se)

Portanto, o direito ao crédito encontra-se bem delimitado, segundo os prazos e condições que a norma geral estabelece no regime jurídico de sua aplicação.

É oportuno transcrever trecho do Parecer da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais – AGE, contido no AGE/PTF nº 16.177⁴, da Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais, elaborado pelo Procurador do Estado de Minas Gerais, Dr. Diógenes Baleeiro Neto, especificamente sobre a matéria, objeto deste Auto de Infração, o qual dissipa qualquer dúvida sobre a matéria:

Ementa:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS. SENTENÇA DECLARATÓRIA. Aproveitamento de créditos decorrentes de notas fiscais referentes a aquisição de energia elétrica por contribuinte prestador de serviços de telecomunicações. Sentença declaratória transitada em julgado. Limitação do direito ao aproveitamento aos créditos decorrentes de aquisições documentadas em notas fiscais emitidas nos últimos cinco anos”

FUNDAMENTAÇÃO

“- O art. 30, § 4º, da Lei n. 6.763/75, em consonância com o disposto no art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar n. 87/96, prevê que o direito de utilização do crédito extingue-se após decorridos cinco anos contados da data de emissão do correspondente documento fiscal.

⁴ Disponível em:

<http://www.advocaciageral.mg.gov.br/images/stories/downloads/advogado/Pareceres2020/parecer-16.177.pdf>

- Há de se cogitar, como visto, acerca da possibilidade de utilização de créditos referentes a notas emitidas há mais de cinco anos, durante o período em que tramitou a demanda judicial concernente ao próprio direito de aproveitamento de créditos pela contribuinte. A análise de tal possibilidade passa, em primeiro lugar, pela identificação precisa dos efeitos da coisa julgada advinda do julgamento da demanda declaratória proposta pela contribuinte.

- Assim, é necessário identificar o conteúdo da prestação jurisdicional declaratória. Por meio de provimento de tal natureza, “a parte adquire o direito incontestável de comportar-se em consonância ao comando sentencial, e, principalmente, não é dado àqueles que se vincularam à declaração impedi-la” (ASSIS, Araken de. Processo Civil Brasileiro, vol. I, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 675).

- A decisão declaratória não cria uma situação jurídica nova. Apenas extirpa a dúvida que existe sobre uma situação pré-existente, impondo a todos os sujeitos nela envolvidos que ajustem o seu comportamento ao que foi decidido.

- No caso, a dúvida extirpada pela decisão transitada em julgado foi a respeito de ser ou não possível o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica pela demandante. Entendeu-se que sim. Contudo, não houve modulação de efeitos, com permissão expressa para utilização de notas fiscais emitidas há mais de cinco anos, desde que após a propositura da ação.

- Ainda, caso houvesse ocorrido, no curso do processo, alguma ação fiscal em sentido contrário ao que restou decidido, poder-se-ia cogitar do desfazimento dos atos fiscalizatórios como consequência natural da sentença declaratória. Não é o que se noticia, todavia.

- A contribuinte, pelo que consta, iniciou o aproveitamento de créditos somente após o trânsito em julgado. Ocorre que os atos de aproveitamento - anteriores ou posteriores ao encerramento do processo - devem observar a disciplina normativa a respeito, em especial quanto ao prazo.

- A jurisprudência, inclusive, reconhece serem independentes os efeitos do tempo relacionados diretamente com a pretensão declaratória e os daquela decorrente do preceito por ela criado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE
DECLARAÇÃO. PRETENSÃO DE EFEITOS
MODIFICATIVOS. REJEIÇÃO. 1. A DECISÃO

PROFERIDA EM AÇÃO DECLARATÓRIA TEM O EFEITO DE SERVIR COMO NORMA JURÍDICA A SER APLICADA NO CASO CONCRETO A QUE ELE SE DESTINA. 2. NÃO HÁ QUE SE CONFUNDIR A IMPRESCRITIBILIDADE DA AÇÃO DECLARATÓRIA COM OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO DA AÇÃO CONTENDO, COM BASE NO PRECEITO CRIADO PELA AÇÃO DECLARATÓRIA, PRETENSÃO CONDENATÓRIA. 3. CASO EM QUE A DECISÃO DECLARATÓRIA RECONHECEU EXISTIR RELAÇÃO JURÍDICA OBRIGACIONAL ENTRE PARTES. AÇÃO CONSTITUTIVA CONDENATÓRIA PROPOSTA APÓS CONSUMAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL. 4. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS PARA COMPLEMENTAR AS RAZÕES QUE DETERMINARAM O CONVENCIMENTO ASSUMIDO. 5. NEGAÇÃO DE EFEITOS MODIFICATIVOS DOS EMBARGOS POR INEXISTIREM MOTIVOS PARA ALTERAR A PARTE DISPOSITIVA DO ACÓRDÃO. 6. EMBARGOS REJEITADOS. (EDCL NOS EDCL NO RESP 444.825/PR, REL. MINISTRO JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 08/11/2005, DJ 01/02/2006, P. 430)

- É certo que a decisão acima transcrita trata de situação distinta, mas o raciocínio a ser aplicado ao caso é o mesmo: a declaração postulada e concedida não há de interferir no campo concreto de seus efeitos.

- A respeito, vale conferir trecho do voto proferido pelo relator no caso supra, em que se promove a distinção entre o comando declaratório e os seus efeitos:

(...) ELA DEFINE, APENAS, SE EXISTE OU NÃO UMA RELAÇÃO JURÍDICA, SEM INTERFERIR NO CAMPO CONCRETO DOS SEUS EFEITOS E DA SUA EFICÁCIA. A SENTENÇA DECLARATÓRIA NÃO CONTÉM VÍNCULO CONSTITUTIVO CONDENATÓRIO. ELA INSTITUIU, TÃO-SOMENTE, UMA NORMA JURÍDICA POSITIVA PARA A SITUAÇÃO DE FATO QUE LHE FOI APRESENTADA.

- Cabe observar, ainda, que o ordenamento jurídico confere à contribuinte a possibilidade de obter provimento jurisdicional apto a conservar a possibilidade de futura fruição plena dos efeitos da tutela jurisdicional. Se houvesse, no caso, postulado (e obtido) medida cautelar, assegurando-lhe o aproveitamento futuro de créditos referentes a notas fiscais atuais, não se haveria de questionar a regularidade de sua conduta.

- A sentença declaratória não inaugura um novo estado de direito. Apenas extirpa a dúvida quanto a uma situação jurídica controvertida. No caso, afirmou-se: a demandante pode fazer o aproveitamento. E sempre pôde fazê-lo. Se não o fez em relação a alguns créditos documentados em notas fiscais antigas, não o

poderá fazer mais, se ultrapassado o prazo previsto na Lei n. 6.763/75.

- Por fim, há de se observar que o prazo previsto no art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar n. 87/96, por ser previsto para o exercício de um direito potestativo, é de natureza decadencial. Nesse sentido, o REsp 717.627/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2005, REPDJ 28/04/2006, p. 285, DJ 27/06/2005, p. 343, e o EDcl no REsp 278.884/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/03/2002.

- Assim, não está o prazo em questão sujeito a interrupção ou suspensão, nos termos do art. 207, do Código Civil. A ação declaratória proposta pela contribuinte não teve o condão de “congelar” o direito ao aproveitamento dos créditos referentes a documentos emitidos durante a sua tramitação.

- Noutro giro, diversa seria a situação se houvesse ocorrido a violação do direito em questão (por meio de ato concreto por parte da fiscalização, contrário ao direito ao aproveitamento). Surgiria aí a pretensão de desconstituição do ato, sujeita ao prazo prescricional, este sim passível de interrupção. No entanto, a discussão judicial inaugurada pela contribuinte dizia direito apenas à segurança jurídica, não à impugnação de um ato concreto por parte do fisco”.

CONCLUSÃO

- Assim, opina-se, na linha de manifestações anteriores desta Advocacia-Geral, no sentido de que as apropriações de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, reconhecidas como legítimas, somente poderão ser consideradas regulares se respeitado o prazo de cinco anos de emissão das notas fiscais, conforme art. 30, § 4º, da Lei n. 6.763/75, sendo irrelevante para tanto a circunstância de ter a nota fiscal sido emitida após o ajuizamento da ação declaratória n. 5147006-75.2004.8.13.0024”.

Como se vê, o posicionamento da AGE é muito claro ao concluir que *“as apropriações de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, reconhecidas como legítimas, somente poderão ser consideradas regulares se respeitado o prazo de cinco anos de emissão das notas fiscais, conforme art. 30, § 4º, da Lei n. 6.763/75, sendo irrelevante para tanto a circunstância de ter a nota fiscal sido emitida após o ajuizamento da ação declaratória n. 5147006-75.2004.8.13.0024”*.

Isso porque, como já afirmado, a ação declaratória proposta pela Contribuinte não teve o condão de “congelar” o direito ao aproveitamento dos créditos referentes a documentos emitidos durante a sua tramitação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, diante do acima exposto, é forçoso concluir que os créditos apropriados extemporaneamente pela Impugnante, no meu entender, não encontram respaldo na legislação vigente, motivo pelo qual, afigura-se correta a glosa efetuada pela Fiscalização.

Por consequência, corretas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente apenada, em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/, refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência."

(...)

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:

(...)

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;

(...)

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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 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".

Dessa 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, foi 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, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa e sim em aplicação de penalidades distintas, para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

É como voto.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**

CCMIG