

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.169/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000394195-15
Impugnação: 40.010139606-95
Impugnante: Atacadão S/A
IE: 186544823.00-43
Proc. S. Passivo: Bruno Ribeiro de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CESTA BÁSICA. Constatou-se o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. 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. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º, e 71, inciso IV do RICMS/02. No entanto deve ser excluída a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

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 internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 106/124 e acosta documentos de fls. 125/211. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 212 dos autos.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 216/232, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 245/267, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Inicialmente, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), a Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 15/12/10.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalte-se que este Egrégio Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

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

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/15 e que o Sujeito Passivo foi intimado por via postal com aviso de recebimento em 15/12/15 (fl.105), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo a todo o exercício de 2010.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, 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 internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A apuração do imposto devido foi detalhada no Anexo I, tendo sido cobrado integralmente no Auto de Infração, sem recomposição da conta gráfica.

A respeito, cumpre ressaltar que em virtude da alteração introduzida no RICMS/02 pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/2014, 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 neste trabalho em razão do disposto no art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (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).

Com efeito, os produtos citados no Anexo I fazem parte da cesta básica e usufruem de redução de base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Veja-se:

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 28/12/2013 a 28/09/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.388, de 27/12/2013:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:

Efeitos de 27/11/2013 a 27/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.354, de 26/11/2013:

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 e 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:

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:

Efeitos de 1º/02/2011 a 30/04/2011 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.515, de 15/12/2010:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34 e 55 a 58, 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:

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:

Insta destacar que as mercadorias adquiridas pela Autuada, relacionadas no Anexo I, são diversas daquelas especificadas na ressalva contida no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICIÊNCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
19.4	Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente com a mercadoria 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:					

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 27/12/2013 - Redação original:

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:						
------	---	--	--	--	--	--	--

| a)

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

	a) leite pasteurizado tipo "A", tipo "B", tipo "C" e leite tipo "longa vida"; quando adquirido em operação interna e destinado à industrialização;						
--	--	--	--	--	--	--	--

| b) Revogado

Efeitos de 15/12/2002 a 11/03/2014 - Redação original:

	b) alho em estado natural;						
--	----------------------------	--	--	--	--	--	--

- c) farinha de trigo, adquirida do fabricante ou do centro de distribuição a ele vinculado, ambos estabelecidos no Estado;
- d) mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo, adquirida do fabricante ou do centro de distribuição a ele vinculado, ambos estabelecidos no Estado;

Efeitos de 15/12/2002 a 28/02/2014 - Redação original:

	c) farinha de trigo;						
	d) mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo.						

| e) relacionados nos itens 39 a 43, 49 a 54 e 59 da Parte 6 deste Anexo;

Efeitos de 1º/07/2010 a 29/09/2014 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, I, ambos do Dec. nº 45.405, de 22/06/2010:

	e) relacionados nos itens 39 a 41, 43 e 59 da Parte 6 deste Anexo.						
--	--	--	--	--	--	--	--

Efeitos de 15/05/2008 a 30/06/2010 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.809, de 14/05/2008:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) relacionados nos itens 39 a 41 e 43 da Parte 6 deste Anexo.

Efeitos de 15/12/2002 a 14/05/2008 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 6º, I, "c", ambos do Dec. nº 43.367, de 03/06/2003:

e) relacionados nos itens 39 a 43 da Parte 6 deste Anexo.

A Autuada 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 CF (princípio da não cumulatividade), no Convênio ICMS 128/94 e nos art. 19 e 20 da LC nº 87/96.

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.

A esse respeito, apresenta entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, exarado em extenso parecer datado de 3/2/06.

Assevera que a Fiscalização adotou entendimento equivocado, por não considerar que o Convênio ICMS nº 128/94 prevê expressamente a manutenção integral do crédito do imposto.

No tocante aos convênios estaduais, alega não existir distinção entre convênios autorizativos e impositivos, apresentando decisões do Supremo Tribunal Federal.

Argumenta que o estado de Minas Gerais, ao condicionar a fruição do benefício da redução da base de cálculo ao estorno proporcional dos créditos, dispõe de maneira diversa do que foi estabelecido no Convênio ICMS nº 128/94 e, portanto, em clara violação à LC nº 24/75 e à Constituição Federal.

Em suma, a pretensão da Defesa diz respeito ao direito integral do crédito do imposto nas aquisições de mercadorias com saída subsequente amparada pela redução da base de cálculo, sob pena de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Todavia, não lhe assiste razão. Ao tratar da instituição e cobrança do ICMS, a Constituição Federal 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2.º 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;

(...)

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*:

§ 2.º 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;

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

(...)

Por outro lado, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

O Poder Legislativo mineiro incorporou na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno, conforme adiante:

Lei 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 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;

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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:

(...)

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

(...)

Discorrendo sobre “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, o 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 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, no julgamento do RE nº 174.478-2/SP, ocorrido em 17/03/05, o Plenário do STF entendeu que a redução de base de cálculo constitui isenção fiscal parcial, sendo cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa abaixo:

EMENTA: 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. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº. 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88 (STF, TRIBUNAL PLENO, RE Nº. 174.478-2/SP, RELATOR ORIGINÁRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 17.03.2005, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.09.2005).

Roque Antônio Carraza, em obra específica sobre o ICMS, conceitua a isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)”. Em seu entendimento, a alíquota zero também é fórmula de isenção, na medida em que se reduzindo a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Relativamente às isenções, Pontes de Miranda ensina que:

As isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção.

A decisão prolatada no RE nº. 174.478-2/SP foi objeto de Embargos de Declaração, em 07/10/05, sob a alegação de obscuridade e equívoco na fundamentação dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence. Desta forma, a questão foi novamente analisada em 14/04/08, quando os Ministros do STF, em Sessão Plenária, rejeitaram os embargos de declaração, por unanimidade, confirmando o entendimento quando do julgamento do RE originário, conforme ementa abaixo:

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA “B”, DA CF. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE

DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, “B”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (STF, TRIBUNAL PLENO, RE-ED Nº 174.478-2/SP, RELATOR MINISTRO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 14.04.2008,
DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.05.2008).

Dessa forma, a tese assentada é que se concluiu pela constitucionalidade da vedação ao crédito integral quando das saídas de mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo. Nas palavras do Ministro Cezar Peluso, Relator do RE-ED nº. 174.478-2/SP: “Ocorreu uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo”. Em outro trecho, o Relator assevera que o entendimento da Corte a respeito da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS sofreu significativa modificação a partir do entendimento consubstanciado RE nº. 161.031- 0/MG, que considerava haver distinção essencial entre redução de base de cálculo e isenção.

O Ministro Cezar Peluso, em seu voto no RE-ED 174.478-2/SP, destaca ainda:

SOBREVEIO, ENTRETANTO, INFLEXÃO NA POSIÇÃO DA CORTE, QUE PASSOU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE EQUIPARÁ-LAS, APÓS DEBATES LEVADOS A EFEITO NO JULGAMENTO DESTES RE Nº 174.478, EM QUE FICOU VENCIDO O MIN. MARCO AURÉLIO (...), POR TER ADOTADO, O PLENÁRIO, CONCLUSÃO DIAMETRALMENTE OPOSTA, QUE IMPLICOU ALTERAÇÃO DAQUELE OUTRO ENTENDIMENTO, EM RAZÃO DE QUE, NA VERDADE, CUIDA-SE DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER SUBSTANCIALMENTE É CASO DE ISENÇÃO. A ATUAL POSIÇÃO DA CORTE PARECE-ME, PORTANTO, BASTANTE CLARA: A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDE A ISENÇÃO PARCIAL E, NÃO, COMO OUTRORA SE CONSIDERAVA, CATEGORIA AUTÔNOMA EM RELAÇÃO ASSIM À DA ISENÇÃO, COMO À DA NÃO INCIDÊNCIA. OBSERVE-SE QUE A INTERPRETAÇÃO DADA PELA CORTE AO ART. 155, § 2º, II, 'B', NÃO REPRESENTA AMPLIAÇÃO DO ROL DE RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS, QUE REMANESCE CIRCUNSCRITO ÀS HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA E ISENÇÃO; ENTENDEU-SE, SIMPLEMENTE, QUE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO ENTRA NESTA ÚLTIMA CLASSE, COMO ISENÇÃO PARCIAL, QUE É EM SUBSTÂNCIA.

Em outro momento importante de seu voto, ainda no RE-ED nº. 174.478-2/SP, o Ministro Cezar Peluso (Relator) avalia a lição de Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário:

“[...] SEGUNDO A QUAL SOMENTE REDUÇÃO COMPLETA ('ANULAÇÃO') DA BASE DE CÁLCULO, OU DE

QUALQUER OUTRO ELEMENTO, SERIA EQUIVALENTE À ISENÇÃO, POR FAZER DESAPARECER O OBJETO DA RELAÇÃO. ORA, SE A REDUÇÃO TOTAL É ISENÇÃO, PORQUE O NÃO SERIA A PARCIAL? A QUESTÃO É APENAS DE GRAU, E NÃO, DE DIFERENÇA DE MECANISMO QUE, SOMENTE À VISTA DA COMPLETA ELIMINAÇÃO DO CRITÉRIO DA BASE DE CÁLCULO, TIVESSE O CONDÃO DE TRANSFORMAR-LHE A REDUÇÃO EM ISENÇÃO. O RACIOCÍNIO, FORMAL E DUALISTA, NÃO RESISTE A EXEMPLO EXTREMO: REDUÇÃO DE 99,9% NA BASE DE CÁLCULO SERIA INCAPAZ DE ACARREJAR ANULAÇÃO DOS CRÉDITOS, SIMPLEMENTE PORQUE A OBRIGAÇÃO TERIA NASCIDO, AINDA QUE EM EXPRESSÃO MÍNIMA, SOFRENDO MERA REDUÇÃO QUANTITATIVA. MAS OPERAÇÃO ISENTA OU SEM INCIDÊNCIA PRODUZIRIA A CONSEQUÊNCIA ANULATÓRIA, APENAS POR IMPEDIR DE TODO O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO NÃO SE JUSTIFICA. SUBSTANCIALMENTE, ESTÁ-SE DIANTE DE MECANISMOS IDÊNTICOS”.

É interessante pontuar que o Ministro Ilmar Galvão já entendia de modo diverso desde o julgamento do RE nº. 161.031-0/MG, ocorrido em 24/03/97. Em voto formulado após o pedido de vista no referido RE, cujo entendimento foi compartilhado pelo Ministro Octávio Gallotti, interpreta a ressalva contida no art. 155, § 2º, inciso II, alínea ‘b’ da CF/88, argumentando que:

“[...] POR ONDE SE PERCEBE, NÃO APENAS QUE PODE HAVER INCENTIVO FISCAL COM EXCLUSÃO DO CRÉDITO EM QUESTÃO, MAS TAMBÉM QUE CABE À LEI ESTABELECEER OS LIMITES DO FAVOR FISCAL CONCEDIDO, SENDO CERTO QUE A SUA EXTENSÃO PODERÁ VARIAR, PARA MAIS OU PARA MENOS, EM FUNÇÃO DE FATORES DIVERSOS, ENTRE ELES A MANUTENÇÃO, OU NÃO, DO CRÉDITO ALUSIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR”.

O entendimento do STF sobre a matéria consolidou-se nesse sentido, conforme o Acórdão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 558.290/RS de 30/06/2009, cuja ementa também se transcreve:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - NO JULGAMENTO DO RE 174.478/SP, REL. PARA O ACÓRDÃO O MIN. CEZAR PELUSO, O TRIBUNAL PASSOU A ENTENDER PELA IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS REALIZADA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, UMA VEZ QUE CONSUBSTANCIA ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PRECEDENTES. II - RECURSO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTELATÓRIO. APLICAÇÃO DE MULTA. III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

Em seguida, a Corte Constitucional tomou outras decisões no mesmo sentido, pacificando a equivalência entre redução de base de cálculo e isenção parcial, conforme diversos julgados listados pela Assessoria do CC/MG às fls. 258/259 dos autos.

Na esteira das decisões do STF, a legislação mineira cuidou de constar expressamente a regra, conforme § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 e o inciso XV do art. 222 do RICMS/02, com a seguinte redação:

Lei nº 6.763/75:

Efeitos a partir de 30/12/2005 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei 15.956/2005).

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...)

RICMS/02:

Efeitos a partir de 15/03/2006 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.257, de 14/03/2006).

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...)

Desta forma, 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 do RICMS/02, que novamente transcrevemos:

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;

(...)

O objeto do lançamento, portanto, é exatamente o estorno do crédito em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e interestadual de 12% (doze por cento).

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 pela Fiscalização nas planilhas de fls. 26/94 dos autos.

A situação se repete nas aquisições internas de mercadorias tributadas por alíquota superior a 7% (sete por cento), ensejando o estorno da diferença.

A Impugnante ainda argumenta 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, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) decorre 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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"

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 PUBLICA 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 nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Não houve, também, nenhuma diferenciação tributária em razão da procedência ou destino da mercadoria. Ao contrário do que afirma a Autuada, várias aquisições internas, relacionadas nas planilhas de fls. 26/94, foram tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento) e, nestes casos, foi estornado o imposto equivalente a 11% (onze por cento) sobre a base de cálculo adotada.

No tocante à aplicação das penalidades, cumpre afastar a discussão sobre eventual constitucionalidade, por força do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que as multas foram exigidas pela Fiscalização nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

Afastada a tese da legitimidade dos créditos estornados, cumpre registrar que, no caso dos autos, as penalidades exigidas pela Fiscalização são aquelas previstas no inciso XXVI do art. 55 e no inciso II do art. 56, ambos da Lei nº 6.763/75.

Contudo, merece ressalva o lançamento apenas no tocante à exigência da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75, que estabelece:

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;

(Grifou-se).

Por certo, o aproveitamento indevido de créditos se enquadra no conceito de “apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária”, pelo que, em princípio, seria aplicável à hipótese dos autos a penalidade acima descrita.

Ocorre, no entanto, que o próprio texto do dispositivo retro contém ressalva expressa em relação às “hipóteses previstas nos incisos anteriores”, de modo que, antes de aplicar tal penalidade, é mister se certificar de que a conduta punível não se enquadra nos incisos anteriores do mesmo artigo.

Havendo penalidade específica para a falta do estorno de crédito previsto no art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75, conforme lançamento em questão, deverá ser ela a exigida pela Fiscalização no lançamento.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente no “tipo penal”, condição sem a qual se torna impossível a aplicação da respectiva multa.

Pois bem, no caso dos autos, a conduta punível é exatamente a falta de estorno (ou manutenção indevida) dos créditos relativos à aquisição de produtos da cesta básica, cujas saídas posteriores se dão com redução da base de cálculo do ICMS.

Ora, se a própria legislação tributária mineira estabelece que a redução da base de cálculo considera-se isenção parcial (art. 8º, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 222, inciso XV do RICMS/02) e se há penalidade específica para a falta de estorno proporcional dos créditos em relação às saídas isentas – total ou parcial – (art. 55, inciso III, alínea “b” da Lei nº 6.763/75), em razão dessa previsão específica, a multa aplicável é esta, e não aquela do inciso XXVI.

Ressalte-se que o objeto do lançamento trata de isenção parcial, espécie do gênero isenção.

Logo, mesmo estando diante de hipótese de apropriação de crédito em desacordo com a legislação, a multa aplicável *in casu* é a prevista no inciso XIII, alínea “b” do art. 55 da Lei nº 6.763/75, afastando-se a do inciso XXVI, em face da mencionada ressalva (em destaque no texto acima reproduzido). Confira-se:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem (...):

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

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. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, os Acórdãos nºs 18.312/09/2ª e 18.641/10/2ª deste Conselho.
Examine-se:

ACÓRDÃO Nº 18.312/09/2ª:

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO E INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS (PÃO, CAFÉ MOÍDO, PEIXE, FEIJÃO, ETC.), OS QUAIS DERAM SAÍDA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, PREVISTA NO ART. 19, DA PARTE 1, DO ANEXO IV DO RICMS/02, ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ITEM 19.4 DA PARTE 1, DO ANEXO IV, DO RICMS/02 E ART. 71, INCISO IV DA, PARTE GERAL DO REFERIDO REGULAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA A PARTIR DA VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO QUE INSERIU NA LEI O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO:

(...)

MERECE RESSALVA O LANÇAMENTO APENAS NO TOCANTE À EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75, QUE ESTABELECE:

(...)

A RESSALVA RESIDE NO FATO DE QUE A PARTIR DE 30/12/2005 (NOS TERMOS DO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 20, AMBOS DA LEI 15.956/2005), FOI INTRODUIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 8º DA LEI 6763/75, *IN VERBIS*:

(...)

NESSE SENTIDO, EXISTINDO PENALIDADE ESPECÍFICA RELACIONADA AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA OCORRAM COM ISENÇÃO, TAL PENALIDADE É A QUE DEVERIA SER EXIGIDA.

NESSE SENTIDO, A PARTIR DA VIGÊNCIA SUPRA (30/12/2005) DEVERIA SER EXIGIDA A PENALIDADE DO ART. 55, XIII, "B", DA LEI 6763/75:

(...)

DESTA FORMA, EXCLUI-SE A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA A PARTIR DE 30/12/2005.

(...)(GRIFOU-SE).

ACÓRDÃO Nº 18.641/10/2ª:

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO E INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS (PÃO, CAFÉ MOÍDO, PEIXE, FEIJÃO, ETC.), OS QUAIS DERAM SAÍDA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, PREVISTA NO ITEM 19 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI Nº 6763/75. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ITEM 19.4 DA PARTE 1, DO ANEXO IV, DO RICMS/02 E ART. 71, INCISO IV DA PARTE GERAL DO REFERIDO REGULAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA A PARTIR DA VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO QUE INSERIU NA LEI O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

DECISÃO:

(...)

CONTUDO, MERECE RESSALVA O LANÇAMENTO APENAS NO TOCANTE À EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75, QUE ESTABELECE:

(...)

A RESSALVA RESIDE NO FATO DE QUE A PARTIR DE 30/12/05 (NOS TERMOS DO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 20, AMBOS DA LEI Nº 15.956/05), FOI INTRODUIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 8º DA LEI Nº 6763/75, *IN VERBIS*:

(...)

NESSE SENTIDO, EXISTINDO PENALIDADE ESPECÍFICA RELACIONADA AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA OCORRAM COM ISENÇÃO, TAL PENALIDADE É A QUE DEVERIA SER EXIGIDA.

PORTANTO, A PARTIR DA VIGÊNCIA SUPRA (30/12/05) DEVERIA SER EXIGIDA A PENALIDADE DO ART. 55, XIII, "B", DA LEI Nº 6763/75:

(...)

DESTA FORMA, EXCLUI-SE A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA A PARTIR DE 30/12/05.

(...)(GRIFOU-SE).

Desta forma, exclui-se a exigência da multa isolada aplicada com base no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que excluía ainda, as exigências relativas ao período de março a novembro de 2010, com base no art. 150 § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2016.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator designado**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.169/16/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000394195-15	
Impugnação:	40.010139606-95	
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 I do Código Tributário Nacional.

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 internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

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

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

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

atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

(...)

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresso, conforme art. 150, "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos:

I - se a lei não fixar prazo menor para a homologação;

II - se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo 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, que não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresse, 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 arts. 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 a lei complementar estabelecer normas de decadência em matéria tributária. Examine-se:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

(Grifou-se).

Veja que a Constituição Federal determina que caberá a lei complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

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 da 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. Veja-se:

[...] 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 art. 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, reconheceu que,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação, veja-se:

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.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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 subsequente ao do fato gerador, porque:

I - no mês seguinte ao do fato gerador, há a entrega da GIA;

II - no mês subsequente ao da entrega da GIA, o Fisco Estadual já pode iniciar a fiscalização; e

III - no mês seguinte a este, tem início o prazo decadencial.

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 15/12/10.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2016.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**