

Acórdão: 5.448/21/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001489540-21
Recurso de Revisão: 40.060152324-62
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrido: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - CRÉDITO DECAÍDO. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS, depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, § único, da Lei Complementar 87/96 e no art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior com o restabelecimento das exigências. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

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, § 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 das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.509/21/2ª, julgou improcedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (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.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no voto vencido da Conselheira Cindy Andrade Moraes foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

Conforme 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, § 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 das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Recorrida em sede de impugnação 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 22.11.2004, em litisconsórcio com a Telemar Norte Leste S/A (doc. nº 05)”*.

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 de ‘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 este eg. CC/MG 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 (CC/MG, Acórdão nº 15.462/02/1ª ... doc. nº 06) ”.

Sustenta que, “o entendimento estadual, de tão remansoso, já havia norteado a resposta a diversas consultas de contribuintes, cabendo destaque para a nº 245/2006 (... **doc. nº 07**) na qual a 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 e, portanto, não é cabível o creditamento de ICMS relativo à ENERGIA elétrica adquirida e empregada nesta prestação ”.

Assim, segundo a Recorrida, “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.

Nesse cenário, segundo a Recorrida, a empresa “se viu obrigada a, **ainda em 2004**, ajuizar a ação ordinária de nº 5147006-75.2004.8.13.0024 (**doc. nº 05**, cit) 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 (doc. nº 05).

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 Min. Sérgio Kukina no STJ, aos 20.10.2015 (**doc. nº 05**, cit). Após agravo interno e, em seguida, recurso extraordinário do Estado de Minas Gerais — ambos improvidos —, o feito transitou em julgado em **27.09.2017** (doc. nº 05, cit, fls. 122) ”.

Assim, “resguardada pela estabilização da decisão judicial que lhe autorizou o creditamento de ICMS, a Impugnante, nos períodos autuados, realizou o aproveitamento de parcela dos créditos decorrentes de entradas de energia elétrica acumulados durante o período de trâmite do citado processo judicial (nov./2004 a set./2017), conforme comunicados constantes do Anexo I do auto de infração”.

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 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’, isto porque, 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 cinco anos’ ”.

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, p.u 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, com a adequada profundidade, 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 dois consequentes jurídicos, a saber:

(i) “o ‘torna[r] litigiosa a coisa’, ou seja, **vincular o objeto discutido no processo ao seu resultado**”; e

(ii) “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 Recorrida, “*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 o 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 Recorrida na sua peça de impugnação, 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 extingue[a], pela prescrição**’, nos termos do art. 189 do Código Civil, sujeitando-se, portanto, às regras a ela inerentes*”.

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, I do 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 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 Recorrida, “*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, todos referentes a notas fiscais emitidas no interim de 2005 a 2013, ou seja, no intercurso da ação*”.

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) “GRIFOS DA IMPUGNANTE).

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 consequente 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/MG (Decreto nº 44.747/2008), o posicionamento da AGE/MG reportado no relatório fiseal não vincula a análise deste eg. CCMG, que é órgão autônomo para ‘revisão, em instância administrativa, do crédito tributário constituído e questionado pelo contribuinte”.

No entanto, **ao contrário das alegações da Recorrida**, na sua defesa nos autos, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco encontra-se perfeitamente respaldada na legislação vigente.

Nesse sentido, há que se reiterar, inicialmente, que a Recorrida, 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, inerentes a períodos contemporâneos à tramitação da ação judicial por ela movida (*notas fiscais emitidas no interim de 2005 a 2013, segundo a Impugnante*), 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”.

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, § único da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VALORES DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS APROPRIADOS	PERÍODO DE APROPRIAÇÃO	CRÉDITOS DECAÍDOS (ART. 30, § 4º DA LEI 6.763/75)	CRÉDITOS MANTIDOS PELO FISCO
101.265,88	11/2019	101.265,88	0,00
2.181.481,04	01/2020	2.181.481,04	0,00

Em obediência à decisão judicial, **o Fisco somente acata os créditos apropriados pela Recorrida**, que não estejam enquadrados na situação fática e legal supracitada (créditos não decaídos). No caso presente, conforme quadro ilustrativo acima, todos os créditos indicados já se encontravam decaídos, motivo pelo qual foram glosados em sua integralidade.

Caso a Recorrida tivesse apropriado os créditos em discussão na época própria (nos respectivos períodos de referência dos documentos fiscais) e o Fisco tivesse efetuado a sua glosa sob o 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”*, caberia à AGE analisar o cabimento ou não de “cancelamento” de eventual execução fiscal, como consequência da sentença declaratória, mas **não é este o caso dos autos**.

Por outro lado, há que se destacar que a sentença declaratória transitada em julgado não criou uma situação jurídica nova, 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, não houve 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.

O prazo previsto no art. 23, § único, da Lei Complementar nº 87/96, é de natureza decadencial, por ser previsto para o exercício de um direito potestativo, ou seja, que é a prerrogativa jurídica de impor a outrem, unilateralmente, a sujeição ao seu exercício. Assim, **não está o prazo em questão sujeito a interrupção ou suspensão**, nos termos do art. 207 do Código Civil.

Código Civil

(Lei nº 10.406, de 10 de janeiro 2002)

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.
(Destacou-se).

Sendo assim, os atos de aproveitamento de créditos de ICMS devem observar a disciplina normativa a respeito, em especial quanto 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 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 nº 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 nº 87/96 define como critério de compensação a observância de prazos e condições estabelecidos na legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No art. 23, § 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 § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 67, § 3º 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 nº 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.

[...]

§ 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 AGE/PTF nº 16.177¹, da Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais, elaborado pelo Procurador do Estado de

¹ Disponível em:

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

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.

- 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, não está o prazo decadencial em discussão 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.

E não há se falar em parecer vinculativo a esse órgão julgador. É cediço, o papel da AGE no assessoramento jurídico dos trabalhos executados na SEF/MG, por prerrogativa natural do seu papel institucional. Pelo que se depreende dos autos, a Fiscalização, na dúvida quanto aos efeitos da decisão judicial sobre o levantamento tributário, acionou aquela instituição no intuito de subsidiar o seu trabalho, sendo o delineado norte acolhido consoante com o entendimento da maioria dos julgadores nesta sentada.

Assim, diante do acima exposto, conclui-se que os créditos apropriados extemporaneamente pela Recorrida **não** encontram respaldo na legislação vigente, motivo pelo qual afigura-se correta a glosa efetuada pelo Fisco.

Por consequência, afiguram-se 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 Recorrida na impugnação de que estaria sendo duplamente penalizada 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 6.763/75 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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

Lei nº 6.763/75

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;

Lei nº 6.763/75

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, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, emendada 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 DEPRECIÇÃO 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: EXM^a. SR^a. DES^a. 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).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe negavam provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume, e pela Recorrida, a Dra. Marina Soares Machado. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos, Ivana Maria de Almeida e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 23 de julho de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**