

O prazo decadencial nos lançamentos tributários vinculados à glosa de créditos

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo

Mestre pela PUC/Minas

Pós-Graduado em Direito Tributário

Professor da Pós e Graduação da PUC/Minas

Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG

Diretor Departamental do IAMG

Advogado.

1. Introdução.

Gratificante poder colaborar com o projeto desenvolvido pelo respeitável Instituto Mineiro de Direito Tributário (IMDT). O Instituto pretende, de forma pioneira, publicar livro jurídico com foco central nos “Estudos sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em matéria tributária”.

O projeto lançado pelo IMDT foi prontamente abraçado pela Editora D’Plácido. O referido Instituto e a Editora convidaram o competente professor e advogado Alessandro Mendes Cardoso para coordenar cientificamente os trabalhos.

O projeto, no *status* que se encontra, impõe grande responsabilidade a todos os colaboradores.

O conteúdo atribuído pela coordenação científica se refere ao “prazo decadencial nos lançamentos vinculados à glosa de créditos tributários.”

A relevância temática é perfeitamente detectável, tendo em vista a oscilação jurisprudencial existente nas Câmaras do Egrégio Tribunal de Justiça (TJMG), especialmente nos últimos quinze anos, relativamente ao prazo decadencial nos lançamentos dos tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade.

Importante destacar que a referida oscilação jurisprudencial identificada não é exclusividade do TJMG. Na verdade, outros tribunais brasileiros também apresentaram essa característica, especialmente porque o Superior Tribunal de Justiça (STJ) alterou, em algumas oportunidades e em épocas diferentes, o seu entendimento. Logo, tribunais estaduais, demonstrando estar atentos aos precedentes do STJ, aplicaram o entendimento de momento da mais alta corte de matéria infraconstitucional do País¹. A situação narrada foi identificada no TJMG.

¹ Hans Kelsen (2007, p. 12 e ss.), analisando a Constituição Austríaca de 1920, sustentava que os tribunais constitucional e administrativo estariam a serviço do Estado Federativo. Os tribunais possuíam diferentes

Pois bem. Em nome da concisão, imperioso traçar algumas premissas e delimitar o tema do presente artigo.

Conforme alertado anteriormente, o livro está diretamente voltado aos estudos da jurisprudência do TJMG. Assim, a pesquisa jurisprudencial adiante tem como foco exclusivo os precedentes do referido Tribunal.

O tema que me foi proposto se refere à glosa de créditos tributários e o seu prazo decadencial. No Sistema Tributário Nacional vigente existem alguns tributos² que se sujeitam à sistemática da não-cumulatividade.

Ocorre, todavia, que somente o imposto sobre “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” (ICMS), que se sujeita ao sistema de crédito/débito determinado pela não-cumulatividade, se submete à jurisdição do TJMG.

Nesse esqueje, ainda que o tema em estudo possa ser visualizado em jurisprudências de diversos tribunais e estudado em outros tributos, exigindo, inclusive, análise crítica diferenciada em razão de peculiaridades, a delimitação precisa ser feita, até mesmo para que o objetivo central do livro seja alcançado.

Assim, será objeto do presente trabalho a análise dos precedentes do TJMG com foco no ICMS relativamente ao prazo decadencial nos lançamentos vinculados à glosa de crédito tributário.

Delimitado o tema em estudo, ainda nessa fase introdutória, impera apontar a estruturação metodológica do presente trabalho.

Para alcançar o resultado almejado, entende-se necessário revisar, ainda que brevemente, o instituto do lançamento tributário, com a análise de suas espécies, em especial do lançamento por homologação.

Levando em conta o objeto do presente trabalho, após traçadas as primeiras linhas do lançamento tributário, torna-se imperioso discorrer sobre a sistemática de apuração do ICMS e exemplificar alguns entraves experimentados pelo fisco e contribuintes, notadamente no que se refere ao reconhecimento de crédito tributário.

Excluído: apontar

funções, por força constitucional, sendo certo que, exatamente por isso, não haveria que se falar em hierarquia entre eles. Divide-se funções e competências, sem que com isso seja sustentado eventual hierarquia. A mesma perspectiva pode ser analisada na Constituição de 1988. O STF e o STJ possuem diferentes competências e funções estipuladas pela redação constitucional, tornando necessário ter em mente que são as últimas instâncias em, respectivamente, matérias constitucionais e infraconstitucionais (lei federal).

² IPI, PIS, COFINS e ICMS.

Logo a seguir serão apresentados os diferentes posicionamentos estabelecidos pelo TJMG nos últimos quinze anos no que concerne a glosa de crédito tributário e o respectivo prazo decadencial para ação fiscal.

Por fim, trazidos todos esses elementos, algumas considerações/conclusões serão apresentadas.

Passa-se a desenvolver.

2. O lançamento tributário.

Conforme estipula o art. 146 da CRFB, compete à lei complementar dispor, dentre outras matérias, sobre lançamento tributário.

É sabido que o Código Tributário Nacional, editado sob a forma de lei ordinária, foi recepcionado materialmente pela CRFB como lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 34 do ADCT.

Assim, o CTN, que é a lei complementar nacional sobre normas gerais em matéria tributária vigente, veio a tratar do lançamento tributário a partir do seu art. 142.

O lançamento é uma modalidade de constituição do crédito tributário. Trata-se de modalidade que somente pode ser realizada pela Administração, visando declarar a ocorrência do fato gerador e formalizar a relação jurídico-tributária. Isso não significa, conforme restará demonstrado a seguir, que a constituição do crédito tributário será feita tão somente pelo fisco.

O lançamento precisa observar a regra da ultratividade, isto é, deve-se observar a lei vigente à época do fato gerador.

Nos termos do art. 148 do CTN, a Administração pode questionar e desconsiderar o valor eleito pelo sujeito passivo, arbitrando nova base de cálculo do tributo, mediante processo regular. É certo que para tomar essa medida, o fisco precisará verificar a declaração do contribuinte e concluir que as informações nela contidas não merecem fé, ou poderá agir de tal modo na hipótese de omissão do sujeito passivo. O arbitramento deve ser visto como situação totalmente excepcional.

Existem outras modalidades de lançamento no CTN. São elas:

- a) **Lançamento de ofício** – O sujeito passivo não colabora ou auxilia o fisco na constituição do crédito tributário. A figura central é a Administração. Ela pode efetuar o lançamento de ofício ou revisar, de ofício, o lançamento anterior (existem

Excluído: de

hipóteses taxativas de revisão de lançamento anterior – incisos VIII e IX do art. 149). São exemplos desse lançamento: IPTU e IPVA.

- b) **Lançamento por declaração** – É conhecido também como lançamento misto. Há colaboração do sujeito passivo na constituição do crédito tributário. Praticado o fato gerador, nasce para o sujeito passivo o dever de declarar informação fática essencial ao lançamento tributário. Com base nessa declaração, o fisco realiza o lançamento. Hoje está em desuso.
- c) **Lançamento por homologação** – O sujeito passivo tem importante participação. Praticado o fato gerador, nasce a obrigação tributária principal relativa ao pagamento antecipado do tributo. O pagamento é feito sem prévio exame da autoridade administrativa. O sujeito passivo apura a base de cálculo, verifica a alíquota aplicável e constata o valor devido. Esse pagamento antecipado poderá ser objeto de fiscalização num prazo de cinco anos contados do fato gerador. Se transcorrer o prazo de cinco anos do fato gerador sem que haja questionamento, restará presente a **homologação tácita**. Todavia, se porventura ocorrer a fiscalização e havendo anuência ao procedimento adotado pelo contribuinte, fala-se em **homologação expressa**. Entretanto, se durante o decurso do prazo de cinco anos ocorrer fiscalização e se chegar à conclusão de que há divergência entre as informações obtidas pelo fisco e as declarações emitidas pelo sujeito passivo, até por ser ato vinculado, o fisco procederá ao lançamento de ofício, caracterizado pelo Auto de Infração.

Até mesmo em razão do discurso da praticidade tributária, os tributos, atualmente, em sua maioria, estão se sujeitando ao lançamento por homologação.

Especificamente no âmbito do TJMG, o ISS e o ICMS são impostos que se sujeitam ao lançamento por homologação.

No que concerne ao ISS, o contribuinte deverá declarar a sua receita decorrente dos serviços prestados para composição da base de cálculo. Em seguida, deverá aplicar a alíquota prevista na lei municipal local.

Existem muitas discussões no âmbito do TJMG relativamente ao ISS: (i) local da prestação de serviços e município com competência tributária ativa; (ii) possibilidade ou não de recolhimento do ISS-fixo por profissionais e sociedade de profissionais; (iii) com menos intensidade do que outrora, mas ainda se discute as deduções da base de cálculo de materiais, nos termos do art. 7º da Lei Complementar n. 116/03.

Entretanto, empiricamente constatado, as maiores divergências encontradas no TJMG são ligadas ao ICMS. Isso porque a própria sistemática particular de apuração do imposto previsto na Constituição, adicionado à sistemática de lançamento por homologação, resulta em tormentosos conflitos entre fisco e contribuinte.

Por essa razão, os tópicos que seguem tratarão especificamente do ICMS e as suas divergências, com foco na glosa de créditos e o seu prazo decadencial.

3. O princípio da não-cumulatividade do ICMS na CRFB e na Lei Complementar 87/96. O regime de apuração.

Pois bem. O art. 155 da CRFB fez positivar o ICMS no texto constitucional, atribuindo competência tributária ativa aos Estados e Distrito Federal.

O próprio texto constitucional, especificamente nos parágrafos segundo ao quinto do art. 155, traçou alguns desenhos ao ICMS, de modo a garantir direitos aos contribuintes e impondo contornos ou limitações ao Estado Tributário. Sem afastar outras limitações impostas ao poder tributante estatal, pelos textos constitucional e infraconstitucional, coube ao art. 155 tratar especificamente dos contornos limitadores basilares do ICMS.

Dentre outras matérias previstas no texto constitucional relativamente ao ICMS, para o presente estudo merece destaque o princípio não-cumulatividade³ textualmente previsto no art. 155, § 2.º, I da CRFB. O referido dispositivo legal determina que o imposto “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.”

Dando maior contorno e concretude ao princípio da não-cumulatividade, o art. 155, § 2º, II, da CRFB estipula que “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.”

Portanto, de acordo com a previsão do texto constitucional, pode-se notar que, conjugando os incisos I e II do art. 155, § 2º, da CRFB, a não-cumulatividade do ICMS pode ser assim analisada:

³ A não-cumulatividade do ICMS será tratada, no presente trabalho, como princípio. A maior parte da doutrina tributarista do Brasil aponta a não-cumulatividade como princípio, razão pela qual esse critério será adotado. Todavia, importante deixar consignado que se entende que o dispositivo legal em enfoque deve ser visto como verdadeira regra, de acordo com a dicotomia normativa (princípios e regras).

Excluído:

- a) O ICMS devido numa operação será compensado com o montante cobrado nas anteriores;
- b) Se porventura a operação a ser realizada for isenta ou não sujeita a incidência do ICMS, não há geração de crédito para as operações seguintes, salvo disposição em lei específica, em sentido contrário;
- c) Se porventura a operação a ser realizada for isenta ou não sujeita a incidência do ICMS, haverá anulação do crédito das operações anteriores, salvo disposição em lei específica, em sentido contrário.

Pela redação normativa fica muito nítido o tratamento constitucional da não-cumulatividade atribuído ao ICMS.

Em vista das premissas constitucionais da não-cumulatividade do ICMS, a Lei Complementar n. 87/96, norma nacional vigente do ICMS, veio a pormenorizar o instituto no âmbito infraconstitucional. Destaquem-se os artigos 19 a 23 e 33 da Lei Complementar.

Conforme será visto adiante, é possível notar verdadeira delimitação/restricção imprópria do princípio da não-cumulatividade no âmbito infraconstitucional, posto estar em total descompasso com o texto constitucional vigente⁴.

O artigo 19 da Lei Complementar n. 87/96 veio a repisar a disposição constitucional.

O art. 20 da Lei tratou de delimitar/restringir o princípio da não-cumulatividade quando veio a (i) negar o direito à crédito nas entradas de mercadorias ou utilização de serviços que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento; (ii) presumir como alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário; (iii) vedar o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior, bem como 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; (iv) trazer norma específica para o aproveitamento de crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, com destaque na vedação de utilização imediata e integral.

O art. 33 da Lei Complementar veio a mitigar (i) o direito de creditamento decorrente de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas, sendo certo

⁴ A propósito, André Mendes Moreira (2013) desenvolve com muita propriedade o tema e apresenta críticas ao instituto.

Excluído: gera

Excluído: não dar

Excluído: ao

Excluído: ao

Excluído: ao

que, caso não haja nova alteração legislativa⁵, tal possibilidade terá vez somente a partir de primeiro de janeiro de 2020; (ii) o creditamento de ICMS em energia elétrica terá vez quando o estabelecimento (a) tiver como objeto, operação de saída energia elétrica; (b) quando consumida no processo de industrialização; (c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (iii) somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Excluído: de

Por sua vez, o artigo 21 da Lei Complementar trata do estorno do imposto creditado quando (i) for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; (ii) for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto; (iii) vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento; (iv) vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Portanto, fazendo-se cotejo analítico-comparativo entre a norma constitucional e a norma infraconstitucional, não se pode olvidar que a Lei Complementar n. 87/96 veio a restringir/delimitar sobremaneira o instituto da não-cumulatividade previsto no texto constitucional.

Por isso, autores sustentam a inconstitucionalidade parcial da Lei Complementar do ICMS, até mesmo porque o elemento teleológico constitucional não é alcançado em máxima medida⁶. Ora, a redação constitucional é bem direta e objetiva, de modo a ser possível concluir que se trata de norma de eficácia plena, que não depende de ulterior normatização infraconstitucional e não abre espaço para que lei venha a delimitar ou restringir o seu alcance.

Formatado: Recuo: Primeira linha: 1,25 cm

Não se pode olvidar que seria menos complexa a sistemática do ICMS caso o princípio da não-cumulatividade fosse aplicado tal como preceitua o texto constitucional. Ocorre que o

⁵ Já foram editadas seis leis postergando o prazo. Por isso, não se tem segurança que o direito ao crédito será possível em 2020.

⁶ Nesse sentido, veja-se André Mendes Moreira e Roque Antônio Carrazza *chegam à mesma conclusão. A propósito, o Professor Carrazza (2011, fls. 437-438) explicita o seguinte: "(...) a lei complementar, ao 'disciplinar o regime de compensação do imposto', não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não cumulatividade do ICMS. Deve, apenas, operacionalizar um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente. (...) Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS."* (INCLUIR CITAÇÃO)

Excluído: que, embora se valham de fundamentos distintos,

legislador infraconstitucional veio a tornar o tributo, com a sua restrição/delimitação do princípio da não-cumulatividade, ainda mais complicado.

É incorreto afirmar que, em razão da não-cumulatividade, o ICMS seria imposto sobre o valor agregado⁷. Na realidade, o imposto incide sobre o valor total de cada operação. A base de cálculo é o valor da operação. A alíquota é objeto de subsunção à base de cálculo para que o valor do imposto seja encontrado. O valor do imposto é destacado na nota fiscal, impondo dever de recolhimento ao contribuinte de direito e gerando ônus econômico ao adquirente.

Por mandamento constitucional, o valor relativo ao ICMS destacado na nota fiscal, que leva em consideração o valor da operação, gera crédito em favor do adquirente, caso ele se enquadre na definição jurídica de contribuinte do ICMS⁸. Por conseguinte, caso o adquirente não seja contribuinte do ICMS, mas sim consumidor final, ainda que por equiparação⁹, o valor do tributo destacado na nota fiscal não gera crédito.

Um dos ideais da não-cumulatividade está diretamente voltado à compensação do crédito com o débito apurado entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado (art. 25 da Lei Complementar).

A legislação tributária estadual determina o período de apuração do ICMS, conforme preceitua o art. 24 da LC n. 87/96. Em regra, as legislações estaduais determinam apuração mensal do ICMS¹⁰.

Sendo assim, o contribuinte do ICMS deverá levar em consideração os créditos oriundos de operações relativas à aquisição de bens que geram direito ao crédito, bem como os débitos nascedouros de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias ou serviços transacionados pelo contribuinte.

A Lei Complementar n. 87/96 garante, inclusive, que, havendo saldo credor acumulado: (i) sejam imputados créditos pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; (ii) sejam transferidos créditos, nas condições que lei definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Nesse diapasão, a regra na sistemática da apuração do ICMS, observa a periodicidade mensal, oportunidade em que o contribuinte poderá confrontar a totalidade de créditos com os

⁷ Nessa linha, dentre outros, Carrazza (2011) e Kalume (2011).

⁸ A definição é obtida no art. 4º da LC 87/96.

⁹ Até mesmo por delimitação infraconstitucional da não-cumulatividade, não são raras as vezes que contribuinte de direito do ICMS é comparado a consumidor final em determinadas operações. Por exemplo, o contribuinte de ICMS que adquire mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento será equiparado a consumidor final, sendo vedado creditar.

¹⁰ Trata-se da regra. Em caráter de exceção, o art. 26 da Lei Complementar abre espaço para outras modalidades de apuração.

[JP1] Comentário: De acordo pela revisão do texto.

Excluído: a

Excluído: a

Excluído: voltada

Excluído: serão

Excluído: será

débitos de ICMS. Alcançando resultado positivo em favor do Estado (débito maior que o crédito), o valor deverá ser pago a título de ICMS.

4. Problemas no reconhecimento do crédito de ICMS: algumas controvérsias experimentadas pelos contribuintes e o fisco estadual no âmbito do TJMG.

Nos termos tratados no tópico anterior, pela sistemática constitucional, o ICMS é tributo não-cumulativo, em que se observa, como regra, periodicidade mensal, sendo certo que o montante a ser pago é constatado a partir do confronto de crédito e débito. Havendo débito tributário maior (crédito em favor do fisco), incumbe ao contribuinte pagar o imposto; existindo crédito em favor do contribuinte, não se fala em pagamento tributário e exsurge a possibilidade de acumulação de crédito, nos termos da lei.

Nessa linha expositiva, para se chegar ao valor do ICMS, torna-se necessário o confronto dos créditos e débitos detectados no período mensal. Por decorrência lógica, a inconsistência de crédito e/ou débito na apuração influenciará, necessariamente, no valor final a ser honrado a título de ICMS.

Não são raras as situações em que se forma celeuma jurídica entre fisco e contribuinte, sobretudo no que concerne à tomada ou aproveitamento de crédito de ICMS. Alguns exemplos podem servir de ilustração.

Interessante situação pode ser visualizada no RE n. 111.757/SP. O fisco paulista resolveu autuar o contribuinte do ICMS, que se creditou a partir do destaque em nota fiscal, sob o argumento de que não houve a comprovação efetiva de pagamento do tributo pelo vendedor (anterior na etapa da cadeia). Assim, o mero destaque na nota fiscal seria insuficiente, sendo necessário, em adição, que o contribuinte comprovasse que o agente anterior na cadeia tivesse efetuado o pagamento do valor do imposto destacado na nota fiscal. A pretensão do fisco não prosperou, sendo garantido ao contribuinte o direito ao creditamento, independentemente da comprovação do pagamento do ICMS na etapa anterior. Afinal, a função de fiscalizar é do fisco, e não do contribuinte-adquirente quando age com boa-fé.

Os fiscos estaduais, inclusive o mineiro, não reconhecem crédito de ICMS em operações balizadas em incentivos fiscais unilaterais, isto é, sem prévia e indispensável autorização do CONFAZ. Então, as hipóteses de redução de alíquota, concessão de crédito presumido, diminuição da base de cálculo etc. outorgada por um ente federado não proporcionam necessariamente o reconhecimento do crédito junto a outro Estado. Por

[JP2] Comentário: De acordo pela revisão do texto.

Excluído: na

exemplo, numa situação em que se tem operação interestadual onde se destaca, na nota fiscal, 18% de ICMS, dividindo-se as receitas entre estados de saída e destino, mas que, por concessão de crédito presumido, o contribuinte tenha arcado economicamente tão-só com 2% de ICMS. É comum o Estado de destino não reconhecer crédito de 18% (nominal), mas tão só de 2% (real).

Muitos contribuintes de boa-fé em Minas Gerais passaram a ser autuados por terem aproveitado crédito de ICMS oriundo de notas fiscais emitidas por pessoa inidônea (notas frias). Na realidade, em vez de o fisco mineiro aplicar as sanções previstas em lei à pessoa inidônea, houve a predileção de autuar o contribuinte/adquirente que, agindo com boa-fé e suportando economicamente o valor total da nota fiscal, se creditou do ICMS¹¹.

Outra situação corriqueira advém, ao entender do fisco, da impossibilidade de creditamento ou estorno de ICMS quando houver perecimento, perda, furto etc. de mercadoria. Assim, por exemplo: o contribuinte adquire mercadoria e se credita do ICMS na entrada; ocorre que a mercadoria se perde, ainda que por força alheia à sua vontade; se o contribuinte não realizar o estorno do crédito do ICMS, o fisco, até mesmo em razão do previsto no art. 21, IV da Lei Complementar n. 87/96, não o reconhece e, sendo o caso, lavra auto de infração.

Existem outros casos em que se verifica entendimento entre fisco e contribuinte no que tange a reconhecimento de crédito tributário.

De todo o modo, imperioso deixar registrado que, existindo divergência dessa natureza, em que o fisco não reconhece o crédito ICMS tomado pelo contribuinte, o resultado matemático refletirá no valor do débito do ICMS mensal. Isso porque o crédito é contraposto ao débito para alcançar o resultado mensal do ICMS. Se o crédito é menor do que aquele esperado e utilizado pelo contribuinte ou inexistente, não se pode olvidar que, por decorrência matemática, o saldo devedor aumentará.

Independentemente da resolução de mérito propriamente dita, ou seja, se o fisco teria razão em autuar o contribuinte num caso concreto (se a glosa de crédito tributário pelo fisco seria legítima), o tema proposto no presente trabalho pode ser aferido a partir do seguinte questionamento: qual é o prazo legal para que o fisco não reconheça o crédito reconhecido/escriturado pelo contribuinte e, por conseguinte, lavre o Auto de Infração? Essa é a pergunta cuja resposta será doravante perseguida.

¹¹ No RESP n. 1.148.444/MG, o STJ, em sede de recurso repetitivo, afastou a pretensão do fisco e salvaguardou os interesses e direitos do contribuinte de boa-fé.

Excluído: o

5. Os diferentes posicionamentos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Formatado: Não Realce

Em pesquisa realizada junto ao site do TJMG foi possível identificar diferentes posicionamentos relativamente à matéria em foco nos últimos anos.

Empiricamente, pode-se concluir pela existência de cinco fases distintas. São elas: (i) **1ª fase** – o prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador, conforme inteligência do art. 150, § 4º do CTN (ano 2000/2002); (ii) **2ª fase** – o prazo decadencial é de 10 anos, a partir de interpretação concomitante feita entre os arts. 150, §4º e 173 do CTN (ano 2005); (iii) **3ª fase** – suposta falta de aperfeiçoamento no lançamento por homologação – aplicação do art. 173 do CTN (2007); (iv) **4ª fase** – o prazo decadencial deve ser contado de acordo com o art. 173 do CTN, tendo em vista suposta impossibilidade de se apurar com exatidão a data do fato gerador; (v) **5ª fase** – oscilação jurisprudencial e inexistência de uniformidade quanto a matéria.

Excluído: retorno à primeira fase

Excluído: (a partir do ano 2009)

É importante deixar consignado que, embora metodologicamente tenha sido feita a opção de dividir em fases, os diferentes posicionamentos detectados no âmbito do Tribunal de Justiça não podem ser vistos como absolutos. Noutros termos, ainda que se tenha detectado surgimento de diferentes pensamentos no que concerne a matéria em estudo ao longo dos últimos anos, não se pode afirmar que eles refletiram ou refletem entendimento de todo o Tribunal. Em todas as cinco fases foi possível identificar entendimentos diversos, não existindo posicionamento consolidado e uniforme de todo o Tribunal.

Feita a ressalva acima, passa-se a apresentar cada uma das fases.

a) 1ª fase – o prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador, conforme inteligência do art. 150, § 4º do CTN (anos 2000/2002).

Formatado: Recuo: Primeira linha: 0 cm

Nessa primeira fase, identificada no final da década de 90 e início dos anos 2000, utiliza-se, aqui, como acórdão paradigmático aquele prolatado no processo n. 1.0000.00.234769-8/000. O Relator foi o Des. Abreu Leite. No julgamento participaram os Desembargadores Nilson Reis e Lúcio Urbano.

Formatado: Recuo: À esquerda: 0,63 cm, Sem marcadores ou numeração

Naquele período, a jurisprudência do Tribunal acenava para visualização dissociada do prazo decadencial. Tinha-se a existência de dois marcos distintos regulando o referido prazo: o art. 150, § 4º do CTN e o art. 173 do CTN.

O art. 150, § 4º do CTN era visto como modalidade excepcional de lançamento tributário, sendo a regra o disposto no art. 173 do CTN.

Ocorre que o disposto na normatização excepcional se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Dessa forma, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tal como o ICMS e ISSQN, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador.

O início do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 173 do CTN, teria vez nos tributos sujeitos a lançamento tributário diferente ao da modalidade de homologação ou na hipótese de falta de pagamento antecipado, ou na existência de fraude, dolo ou simulação.

Assim sendo, havendo divergência, o fisco teria o prazo decadencial para lavrar o Auto de Infração de cinco anos a contar do fato gerador, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, desde que houvesse pagamento (ainda que parcial) e não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação.

b) 2ª fase – prazo decadencial é de 10 anos, a partir de interpretação concomitante feita entre os arts. 150, §4º e 173 do CTN (ano 2005)

O entendimento externado na primeira fase começou a sofrer alteração a partir do ano de 2005. A partir daquele momento, criou-se entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, sem que houvesse qualquer pagamento ou emissão de declaração por parte do contribuinte, o prazo decadencial seria de dez anos contados do fator gerador.

Nessa oportunidade, o Tribunal passou a sustentar interpretação jurídica a partir da análise concomitante dos arts. 150, §4º e 173 do CTN. Os precedentes daquela época asseveravam que:

Estabelece o art. 173, I do CTN, que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05(cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

O entendimento ora tratado foi exposto no processo n. 1.0313.03.78535-5/0001, que teve como Relator o Des. Hyparco Immesi. Participaram do julgamento dos Desembargadores Moreira Diniz e Audebert Delage¹².

Na mesma linha de raciocínio, o Des. Manuel Saramago, acompanhado pelos Des. Albergaria Costa e Schalcher Ventura, decidiram o processo n. 1.0024.03.929159-6/001. O julgamento ocorreu em 06/10/2005.

c) 3ª fase – suposta falta de aperfeiçoamento no lançamento por homologação – aplicação do art. 173 do CTN (2007)

Em meados do ano de 2007 exsurgiu novo entendimento no TJMG. Criou-se interpretação jurídica no sentido de que o lançamento não se aperfeiçoaria quando da falta de pagamento total ou parcial do tributo. Por essa razão, haveria espécie de desnaturaçã do lançamento, isto é, ele deixaria de ser na modalidade “por homologação” e passaria a ser “de ofício”. Logo, o prazo decadencial a ser observado seria aquele disposto no art. 173 do CTN, e não do art. 150, §4º do mesmo diploma normativo. Isso porque se estaria diante de lançamento de ofício, e não de lançamento por homologação.

Como precedente paradigmático dessa corrente, menciona-se, aqui, a Apelação Cível n. 1.0024.03.152913-4/001, que teve como Relator o Des. Alberto Vilas Boas e foi acompanhado pelos Des. Eduardo Andrade e Geraldo Augusto. Julgamento ocorrido no dia 10/07/2007 e teve a seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ICMS. FAZENDA PÚBLICA. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. CDA. SÓCIOGERENTE. COBRIGADO. LEGITIMIDADE PASSIVA. INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE PROVA. RESPONSABILIDADE CARACTERIZADA. MULTA DE REVALIDAÇÃO. CABIMENTO. TAXA SELIC.

(...)

Nos casos em que o lançamento por homologação não se aperfeiçoa - quando não houver pagamento antecipado, ou o pagamento for a menor, ou, ainda, quando este se der mediante a comprovação de dolo, fraude ou simulação - dá-se lugar ao lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN, para o qual se aplica o prazo de 5 anos e a forma de contagem é estabelecida no art. 173 do CTN. Hipótese na qual não se caracterizou a decadência.

(...) (grifos nossos)

¹² O entendimento foi repisado nas Apelações n. 1.0647.05.056983-7/001 e 1.0338.07.060553-4/001, julgadas, respectivamente, em 2008 e em 2010, que também teve como relator o Des. Manuel Saramago.

Excluído:

Excluído: o

Excluído:

Destaque-se que o entendimento criado nessa fase teria como sustentáculo jurisprudencial precedentes do STJ.

- d) **4ª fase** – o prazo decadencial deve ser contado de acordo com o art. 173 do CTN, tendo em vista suposta impossibilidade de se apurar com exatidão a data do fato gerador (2008).

Pouco tempo depois, no ano de 2008, surgiu nova posição no TJMG. No processo n. 1.0024.05.773227-8/001, que teve como julgadores os Desembargadores Célio Paduani (Relator), Moreira Diniz e Audebert Delage, chegou-se à conclusão de que o ICMS, não obstante ser tributo sujeito a lançamento por homologação, mas por ter que observar a não-cumulatividade, teria o seu prazo regulado pelo art. 173 do CTN.

Isso porque, segundo os Desembargadores:

Não obstante tratar-se de imposto sujeito a lançamento por homologação, não se aplica o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, ante a absoluta impossibilidade de apurar com exatidão a data do fato gerador.

Deste modo, deve ser aplicado ao caso em tela o disposto no art. 173-I do CTN, ou seja, o prazo para constituir o lançamento tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

- e) **5ª fase** – oscilação jurisprudencial e inexistência de uniformidade quanto a matéria (fase atual – a partir de 2010)

Em que pese a existência preponderante de julgados que assinalavam a incidência do art. 173, inciso I, do CTN, na contagem do prazo decadencial para a glosa de crédito de ICMS, o TJMG voltou a exarar decisões divergentes sobre a matéria, ocasionando certa insegurança e imprevisibilidade quanto ao posicionamento efetivamente adotado no âmbito do órgão jurisdicional.

O quadro atual vivenciado no âmbito do TJMG se divide entre dois raciocínios jurídicos distintos. De um lado, tem-se a interpretação no sentido de que o prazo a ser considerado é aquele previsto no art. 173, inciso I do CTN. Em outro, tem-se o entendimento de que o prazo decadencial a que se sujeita o fisco para efetuar a glosa de créditos tributários de ICMS aproveitados indevidamente é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN.

É possível verificar a prolação de decisões divergentes em períodos significativamente curtos. A título de ilustração, no mês de abril de 2013, em menos de 15 (quinze) dias, foram exaradas decisões eminentemente destoantes sobre o assunto.

Excluído: retorno à primeira fase (a partir do ano 2009).

Formatado: Recuo: Primeira linha: 0 cm

Formatado: Recuo: Primeira linha: 1,25 cm

Em 04.04.2013, no julgamento da Apelação Cível n. 1.0145.12.041237-7/003, a Desembargadora Relatora Heloisa Combat, acompanhada por unanimidade pelos Desembargadores Ana Paula Caixeta e Moreira Diniz, sustentou a incidência do prazo do art. 173, I, do CTN. Como fundamento, suscitou que “havendo recolhimento do tributo em desacordo com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício, que, segundo a jurisprudência do colendo STJ, está sujeito ao prazo decadencial de cinco anos e se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento”. Confira-se a ementa do julgado:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, INCISO I, DO CTN - PRECEDENTES DO EGRÉGIO STJ.

- "A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários." AgRg no AREsp 76.977/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 19/04/2012)

- "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art.149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262).

- Recurso não provido.

Em 16/04/2013, o TJMG adotou entendimento diametralmente oposto, no julgamento da Apelação Cível/Reexame Necessário n. 1.0024.08.255849-5/001, de relatoria do Desembargador Alberto Vilas Boas, o qual também foi acompanhado por unanimidade pelos Desembargadores Eduardo Andrade e Geraldo Augusto. Na oportunidade, reputou-se correta a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, nos termos da ementa abaixo colacionada:

HIPÓTESE DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, CTN. SENTENÇA CONFIRMADA.

- Sob a ótica da Suprema Corte, há aproximação conceitual das figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial quando observado o disposto no art. 155, § 2º, II, b, CR (ED no RE nº 174.478).

- Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte - ainda que inferior ao efetivamente devido, mas ausente dolo, fraude ou

simulação -, 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. Precedentes do STJ.

Na mesma linha do último julgado, foram proferidas as seguintes decisões pelo TJMG, em 2012:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO - DIREITO PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CONTRADIÇÃO - RECURSO ESPECIAL - DECADÊNCIA - crédito decorrente de lançamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido - ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - EMBARGOS ACOLHIDOS. - Ante a determinação do Superior Tribunal de Justiça, de que, **para fim de contagem do prazo de decadência de crédito decorrente de lançamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido, se aplica o disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional**, conclui-se que ocorreu a decadência dos créditos cujos fatos geradores ocorreram antes de 21 de outubro de 1998 - cinco anos anteriores à data de notificação da executada sobre o auto de infração. (TJMG, Embargos de Declaração n. 1.0024.05.773277-8/002, Rel. Des. Moreira Diniz, DJ 28/08/2012) (sem destaque no original)

Ementa: TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DO DEVEDOR - ICMS - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - ART. 150, §4º, DO CTN - PRECEDENTES DO STJ. SEGUNDA APELAÇÃO DESPROVIDA. - **Na sistemática do lançamento por homologação, está pacificado na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento segundo o qual à luz do disposto no art. 150, §4º, do CTN, decorrido o prazo de cinco anos desde a ocorrência do fato gerador, sem que a homologação do pagamento tenha sido expressamente realizada, não apenas aperfeiçoa-se a homologação tácita, como também a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a qualquer diferença entre o valor antecipado pelo sujeito passivo e aquele que a Administração Tributária entende como correto.** - A regra geral de decadência prevista no art. 173, I, do CTN, que fixa como termo inicial de contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação tem aplicação limitada às hipóteses em que não há pagamento antecipado pelo contribuinte, ou em que o pagamento antecipado é feito com dolo, fraude, ou simulação. - Recurso desprovido. EMBARGOS DEVEDOR - CREDITAMENTO DE ICMS - SACOLAS PLÁSTICAS - MATERIAL DE

EMBALAGEM - NÃO CONFIGURAÇÃO - BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DA SOCIEDADE - IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS. - Conforme amplamente reconhecido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir, inovou a técnica da não cumulatividade até então adotada pelo Convênio 66/88, por ela revogado, assegurando aos contribuintes o crédito decorrente da entrada de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. - Quanto aos bens destinados ao uso e consumo, houve limitação temporal para o exercício do direito de crédito, que, atualmente, com a edição da Lei Complementar 138/2010, foi postergado para 1º de Janeiro de 2020. - As mercadorias adquiridas pela apelante - sacolas plásticas - não podem ser consideradas insumos, porquanto não integral o produto final comercializado. - Não há comprovação de que os bens em comento tenham se agregado às mercadorias vendidas, qualificando-se como material de embalagem, e possibilitando o aproveitamento do crédito do ICMS pretendido, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/2002. - Recurso desprovido. (TJMG, Apelação Cível n. 1.0024.10.203814-8/001, Rel. Des. Eduardo Andrade, DJ 04/05/2012) (sem destaque no original)

Nesse contexto, constata-se que o TJMG ainda não alcançou uma solução uniforme e definitiva sobre a questão do prazo decadencial a ser considerado para realização da glosa de créditos de ICMS aproveitados indevidamente pelo sujeito passivo. Ora se perfilha o entendimento genérico de que o aproveitamento em desacordo com a legislação atrai a aplicação irrestrita do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, ora se adota a interpretação de que incide a norma do art. 150, § 4º, do CTN, nas hipóteses em que há pagamento do tributo, sem constatação de fraude, dolo ou simulação.

6. Conclusões.

Nos itens que antecederam o presente restou demonstrado a relevância temática no que concerne ao prazo decadencial para glosa do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Isso porque existem dois dispositivos legais que tratam do marco inicial do prazo decadencial para o lançamento (os arts. 150, §4º e 173 do CTN), bem como há quatro modalidades de lançamento tributário. Em razão da multiplicidade de institutos, doutrina e jurisprudência, divergiram na busca da melhor exegese.

Excluído: Salvo alguns precedentes em sentido contrário, a partir do ano de 2009, a maioria dos desembargadores do Tribunal de Justiça voltou a externar entendimento favorável à tese tratada no início da década (1ª fase)¹³.¶

A título de ilustração dessa nova fase, pode-se citar a Apelação n. 1.1.0145.07.427602-6/001, que teve como Relator o Des. Moreira Diniz. Participaram do julgamento os Desembargadores Almeida Melo e Heloísa Combat. No precedente, que tratava de glosa de crédito tributário de ICMS em razão de declaração de inidoneidade de notas fiscais, concluiu-se que o prazo decadencial seria regulado pelo art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o marco inicial seria visualizado a partir da ocorrência do fato gerador. No caso concreto julgado, se afastaria a regra decadencial do art. 173 do CTN, tendo em vista que: (i) o tributo em análise se sujeitava ao lançamento por homologação; (ii) houve pagamento de tributo, ainda que a menor, ao ver do fisco mineiro; (iii) não era o caso de dolo, fraude ou simulação.¶

Na mesma linha do precedente acima, cita-se o processo n. 1.0313.03.78535-5/001, cuja relatoria competiu à Des. Sandra Fonseca. O julgamento se efetivou em 07/05/2013. A questão fática nos autos se refere a "suposto recolhimento a menor do ICMS em decorrência do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a notas fiscais emitidas para fins de ressarcimento do imposto junto a autuada (...)". ¶

Formatado: Recuo: Primeira linha: 0 cm

Excluído: divergência

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, 12 pt, Realce

A propósito, a jurisprudência do TJMG alterou nos últimos quinze anos, apresentando entendimentos diferentes no período. No campo empírico foi possível verificar que a oscilação jurisprudencial no TJMG tem como reflexo a própria variação do STJ, instância máxima para tratar do assunto.

Excluído: divergiu

Excluído: cinco

Isso porque o STJ, ao julgar, em 2009, em sede de recurso repetitivo, o REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, deixou assentado que “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Excluído: ¶

¶ Parece que a questão jurídica em análise se apaziguou

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, 12 pt, Realce

Excluído: (GENTILEZA REVER ESSE PONTO.¶
Até outubro de 2011, o Superior Tribunal de Justiça reiteradamente vinha decidindo que, nesses casos, a contagem do prazo seria sempre a prevista no inciso I do artigo 173 do CTN, mesmo tendo havido pagamento antecipado pelo contribuinte, por entender que este teria sido dado em desacordo com a legislação tributária.. Ocorre que esse posicionamento foi superado a partir do julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.199.262/MG, em outubro de 2011, pela Primeira Seção.¶
Entretanto, em que pese a mudança jurisprudencial acima exposta, ainda hoje se localiza no próprio Superior Tribunal de Justiça decisões aplicando a contagem do prazo decadencial contemplada no art. 173, I, do CTN, na hipótese de creditamento indevido de ICMS, vide o julgamento do AgRg no AREsp 76.977/RS, de 19.04.2012. Essa indefinição do STJ afetou a jurisprudência do TJMG)¶

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente, Realce

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente, Realce

Formatado: Fonte: (Padrão) Times New Roman, Cor da fonte: Preto, Padrão: Transparente

Excluído: , em consonância com o. REsp 973.733/SC

Excluído: .¶

Formatado: Recuo: Primeira linha: 0 cm

Como é cediço, no campo processual, a decisão exarada em sede de recurso repetitivo serve de paradigma em campo nacional, praticamente vinculado os tribunais federais e estaduais a seguirem a orientação jurisprudencial.

Todavia, merece destaque que no âmbito do TJMG existem precedentes contrários à orientação do REsp 973.733/SC, com a aplicação irrefletida, genérica e abstrata da norma constante no art. 173, inciso I, do CTN, ao fundamento de que o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, por representar desconformidade com a legislação tributária vigente, atrai, por si só, a incidência daquele dispositivo¹⁴.

Existem, ainda no TJMG, julgados que asseveram a aplicação do art. 150, § 4º, quando verificado que houve pagamento total ou parcial do tributo sem constatação de dolo, fraude ou simulação.

De todo modo, a oscilação jurisprudencial demonstra duas situações que convidam à reflexão.

A primeira: a insegurança jurídica em razão da falta de uniformidade jurisprudencial, sendo certo que, no âmbito do TJMG, surgiram, ao menos, quatro diferentes teses em cinco momentos/fases distintas, em apenas quinze anos. Os tribunais estaduais precisam buscar metodologias processuais hábeis para tentar uniformar jurisprudência e proporcionar maior segurança jurídica aos jurisdicionados. Dentre outros, edição de Súmulas, especialização de

Formatado: Português (Brasil)

¹⁴ A título de menção, na mesma linha, o STJ também apresenta a mesma inconsistência, conforme se afere no AgRg no ARESP 76.977/RS.

Turmas e Câmaras, prevenção de matéria ao relator quando da distribuição dos recursos etc. O tema é delicado e merece estudo à parte.

A segunda: a condição de insegurança mencionada, inclusive no STJ, recomenda questionamento relativamente à possibilidade ou maturidade para formatação de entendimento final do tema, em sede de recurso repetitivo. Não se pode olvidar que é possível sugerir que a decisão, tomada em recurso repetitivo, proporcionaria palavra final do tema, explicitando, assim, uniformidade de decisões e igualdade perante a lei.

No mesmo sentido, destaca-se o entendimento adotado por Alessandro Mendes Cardoso e Paulo Honório de Castro Júnior:

Ora, não há razão para que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 973.733/SC deixe de ser aplicado aos casos em que o saldo devedor decorra de creditamento indevido do tributo. Havendo recolhimento parcial de tributo sujeito ao lançamento por homologação, qualquer que seja a causa do surgimento da obrigação tributária, conta-se o prazo decadencial com base no art. 150, §4º, do CTN.

O simples fato de a obrigação tributária decorrer de eventual creditamento indevido do tributo não configura situação jurídica distinta de qualquer outra em que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, haja recolhimento parcial. (CARDOSO, Alessandro Mendes; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de, 2012)

A diferenciação adotada no âmbito do TJMG, conforme explicitado na 5ª fase, necessita de amplo debate e reflexão, a fim de se conferir maior segurança e tratamento isonômico na apreciação dos casos concretos. Com razão, não existem motivos para se atribuir tratamento diferenciado a situações fáticas em que houve recolhimento antecipado de ICMS; é preciso repensar o posicionamento de que todo e qualquer aproveitamento indevido de crédito tributário atrai a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, como ainda vem ocorrendo, ainda que em parte, no TJMG.

Referências.

CARDOSO, Alessandro Mendes; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de. O prazo decadencial nos lançamentos vinculados à glosa de créditos. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5yrs/o-prazo-decadencial-nos-lancamentos-vinculados-a-glosa-de-creditos-alessandro-mendes-cardoso-paulo-honorio-de-castro-junior>>. Acesso em 10 nov. 2013.

Excluído: Se num período tão curto apareceram diferentes posicionamentos, o Tribunal estaria maduro para julgar, ainda em 2009, em sede de recurso repetitivo a matéria?

Excluído: , contrapondo ao questionamento mencionado,

Formatado: Recuo: À esquerda: 3,97 cm, Primeira linha: 0 cm, Espaço Antes: 0 pt, Espaçamento entre linhas: simples

Formatado: Fonte: 10 pt

Formatado: Fonte: 10 pt

Excluído: Por fim, a questão jurídica em análise parece ter assentado no Judiciário do País, especificamente no TJMG, após a decisão do STJ acima mencionada, muito embora existam alguns precedentes em sentido diverso. ¶

Formatado: Realce

Excluído: , em consonância com a orientação interpretativa do STJ

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

KALUME, Célio Lopes. ICMS: Didático. – Belo Horizonte: Del Rey, 2011. 528p.

KELSEN, Hans, 1881-1973. Jurisdição constitucional. – 2ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007. – (Justiça e direito)

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 34. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0024.08.217595-1/001, da 6ª Câmara Cível. Apelante(s): Ford Motor Company Brasil Ltda – Apelado(s): Fazenda Pública Estado Minas Gerais – Relator: Des. Sandra Fonseca. Belo Horizonte, 07 de maio de 2013. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0313.03.076535-5%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar%3Chttp://Www5.Tjmg.Jus.Br/Jurisprudencia/Pesquisanumerocnjespelhoacordao.Do?Numeroregistro=1&Totallinhas=1&Linhasporpagina=10&Numerounico=1.0024.08.217595-1%2f001&Pesquisanumerocnj=Pesquisar%3E>> . Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível N° 1.0024.05.773277-8/001, da 4ª Câmara Cível. Apelante: Telemar Norte Leste S/A - Apelante: Estado Minas Gerais - Apelado(A)(S): Telemar Norte Leste S/A, Estado Minas Gerais - Relator: Exmo. Sr. Des. Célio César Paduani. Belo Horizonte, 07 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0024.05.773277-8%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0313.03.076535-5/001, 4ª Câmara Cível. Apelante: White Martins Gases Ind. Ltda.; Município Ipatinga – Apelado: White

Martins Gases Ind. Ltda.; Município Ipatinga – Relator: Des. Hyarco Immesi, 11 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0313.03.076535-5%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Ap Cível/Reex Necessário 1.0145.07.427602-6/001, da 4ª Câmara Cível. 1º Apelante: Kika Colorida Eletrodomesticos Ltda. – 2º Apelante: Fazenda Pública Estado Minas Gerais; Apelado(s): Kika Colorida Eletrodomesticos Ltda.; Fazenda Pública Estado Minas Gerais – Relator: Des. Moreira Diniz. Belo Horizonte, 17 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0145.07.427602-6%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0024.03.152913-4/001, 1ª Câmara Cível. Apelante(s): Alfred Gordon Lansdowne – Apelado(s): Fazenda Pública Estado Minas Gerais - Relator: Des. Alberto Vilas Boas. Belo Horizonte, 10 de julho de 2007. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0024.03.152913-4%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0024.03.929159-6/001, da 3ª Câmara Cível. Apelante(S): Tatica Ltda - Apelado(A)(S): Fazenda Publica Município Belo Horizonte - Relator: Des. Manuel Saramago. Belo Horizonte, 06 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0024.03.929159-6%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0000.00.234769-8/000, da 2ª Câmara Cível. Apelante (s): JD. Da 1ª V. Faz. Mun; da Comarca de Belo Horizonte; Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte - Apelando: Editora Lemi S/A – Relator: Des. Abreu Leite. Belo Horizonte, 23 de março de 2002. Disponível em: <http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=95D6A0C721EEF96978961F97EE920DE6.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.00.234769-8%2F000&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. – São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 5. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.