

Acórdão: 5.394/21/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001178930-11
Recurso de Revisão: 40.060150947-61
Recorrente: Claro S.A.
IE: 001011713.00-44
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Pedro Henrique Neves Antunes/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO-RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicação, em razão da aplicação incorreta da redução da base de cálculo na modalidade de televisão, explorado em base comercial (TV a Cabo, TV por Assinatura), prevista no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicação, no período de fevereiro a dezembro de 2016, em razão da aplicação incorreta da redução de base de cálculo prevista no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.605/20/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Victor Tavares de Castro (Revisor) e Paula Prado Veiga de Pinho, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 251/267, juntando documentos às fls. 268/308.

Argui que, em 2015, o estado de Minas Gerais internalizou o Convênio ICMS nº 99/15, que autorizou o estado a conceder redução de base de cálculo com relação ao serviço de TV por assinatura, de modo que, ao final, o imposto a recolher correspondesse ao percentual de no mínimo 12% (doze por cento), por meio do Decreto nº 46.857/15 que, ao mesmo tempo, (i) concedeu uma redução 52% da base de cálculo e, alternativamente, (ii) facultou a aplicação do multiplicador de 12% para o cálculo do imposto.

E que, diante das opções que se apresentavam claramente: (i) reduzir o preço do serviço a 48% (quarenta e oito por cento) do seu valor e, sobre este montante, aplicar a alíquota de 27% (vinte e sete por cento), resultando em uma alíquota efetiva de 12,96%, ou (ii) aplicar o multiplicador de 0,12 sobre o valor da prestação, optou por usar o multiplicador.

Argui que, em 2018, após três anos da vigência do decreto que inaugurou as alternativas para cálculo do imposto sobre TV por assinatura, foi editado novo decreto para alterar o fator multiplicador de 12% para 12,96% e determinar o recolhimento da diferença do ICMS, em decorrência da aplicação indevida do multiplicador, até o dia 31 de agosto de 2018, sob pena de acréscimo de juros e multa desde a data de vencimento original do imposto.

Destaca que a redação do referido decreto é expressa em enunciar que os dispositivos “passam a vigorar com as seguintes alterações”, bem como o relatório fiscal (p. 2) esclarece que o fator multiplicador de 12% “foi facultado indevidamente” ao contribuinte, “erro [que] foi corrigido” com a edição do novo decreto em 2018.

Assevera que o Fisco exige a diferença de imposto não recolhido em 2016, em função de fator multiplicador inaugurado em 2018 para aumentar em 0,96% a alíquota efetiva, ao fundamento de que teria incorrido em erro ao não ter estabelecido o fator multiplicador de 12,96% desde o princípio.

Alega que o erro é do Fisco, mas as penalidades são todas impostas ao contribuinte, o que os princípios jurídicos não sustentam, pelos motivos que expõe.

Primeiro, porque o decreto de 2015 faculta a aplicação do multiplicador de 0,12 em lugar da redução da base de cálculo em 52%, o faz para oferecer uma opção diversa da outra. E mais: essa diferença entre o fator multiplicador e a alíquota efetiva não é fora do comum. Atualmente, a legislação prevê uma redução de base cálculo de 44,44%, o que corresponderia a um fator multiplicador de 15,0012%, sendo que o fator previsto é ligeiramente inferior: 15%. Ou seja: entre a redução de base e o fator multiplicador nem sempre há uma correspondência exata.

Segundo, porque, ainda que “erro” houvesse, não existe na legislação estadual, tampouco na federal, norma de competência que autorize a edição de decreto com efeitos retroativos para correção de “erro”, especialmente quando a correção acarreta majoração de tributo.

Ao contrário, o princípio da irretroatividade proíbe cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver aumentado (art. 150, inciso I da CR/88), reporta o lançamento à data da ocorrência do fato gerador, apenas autoriza a retroação à lei expressamente interpretativa e coloca o

fato à regência da lei então vigente, ainda que posteriormente modificada (arts. 105, 106 e 144 do CTN).

Destaca que as hipóteses de erro previstas no CTN apenas autorizam a revisão para o passado do lançamento tributário e somente nos casos de erro de fato (problema de prova). O erro contido no decreto é erro de direito (problema de subsunção) e somente pode implicar efeitos futuros.

Aduz que, se sequer a lei pode retroagir, menos ainda o decreto. Justamente por isso, o art. 100 do CTN coloca os decretos ao lado das leis e dos tratados e convenções internacionais, distinguindo-os das normas complementares. E apenas com relação a estas, estabelece que sua observância exclui penalidades, juros e atualização monetária, permanecendo devido o valor principal. Assim, a observância dos decretos, tal como as leis, impede a cobrança do próprio tributo.

E terceiro, porque o princípio da segurança jurídica resguarda o contribuinte de boa-fé que se fiou no texto do decreto para orientar sua conduta. Como o decreto nº 46.857/15 estabeleceu um fator multiplicador estritamente dentro do limite estabelecido pelo convênio (mínimo de 12%) e teve vigência ao longo de 3 (três) anos, é indiscutível que o decreto gerou expectativas normativas, caso em que sua modificação só pode se dar para o futuro.

Questiona o fato de o Decreto nº 47.459/18 exigir não só o principal retroativamente, como também multa e juros “desde a data de vencimento original do imposto”, caso não seja feito o pagamento “espontâneo” previsto no §2º. Com isso, o decreto anula por completo todo o lapso temporal para produzir exatamente os mesmos efeitos caso tivesse sido editado desde 2015 com o fator multiplicador já acrescido de 0,96%.

Assevera que se o erro é do Fisco, não pode o contribuinte arcar com suas consequências.

Aduz que motiva também o cancelamento da autuação o fato de que a exigência retroativa do tributo e seus consectários impede o contribuinte de direito (no caso, a Recorrente de repassar o ônus ao contribuinte de fato, descaracterizando a natureza do próprio tributo, que deixa de ser indireto.

Afirma que, no período autuado foram emitidas notas fiscais e cumpridas as obrigações acessórias com o destaque e repasse do imposto à alíquota de 12% (doze por cento). E que, ao aderir ao benefício fiscal de redução de base de cálculo, a Recorrente deixou de apropriar créditos de ICMS, tal como condiciona o Convênio, devendo-se a correção do fator multiplicador, no mínimo, autorizar o contribuinte a neutralizar o impacto da majoração com o refazimento de sua conta gráfica.

Por fim, citando o art. 161 do CTN e o art. 226 da Lei nº 6.763/75, que estabelecem, conjuntamente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre o crédito tributário e a multa, defende que os juros de mora não podem incidir desde o inadimplemento do ICMS, já que, neste momento, a multa de revalidação sequer era exigível, devendo estes serem cancelados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à multa isolada, afirma que esta deve ser cancelada por força do art. 112, inciso I do CTN, visto que em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (redução de base de cálculo em 52% ou aplicação do fator multiplicador de 12%), interpreta-se a legislação tributária da maneira mais favorável ao contribuinte.

Requer, ao final, o provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

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

Cumpre, de início, ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se que o lançamento cuida de recolhimento a menor de ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicação, no período de fevereiro a dezembro de 2016, em razão da aplicação incorreta da redução de base de cálculo prevista no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Mediante a análise dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD/Sped da Recorrente, constatou-se a aplicação incorreta da redução da base de cálculo na prestação de serviço de comunicação na modalidade de televisão, explorado em base comercial (TV a Cabo, TV por Assinatura), conforme disposto no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que prevê uma redução de 52% (cinquenta e dois por cento) com efeitos de 1º/01/16 a 31/12/16, acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Decreto nº 46.857, de 1º/10/15.

Conforme subitem 25.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS foi facultado, indevidamente pelo decreto, a aplicação do multiplicador de 0,12 (doze centésimos) para cálculo do imposto, em vez do multiplicador de 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), considerando-se a previsão expressa de redução da base de cálculo de 52% (cinquenta e dois por cento).

Tal erro foi corrigido por meio da redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.459, de 27/07/18.

Prevê o art. 2º do Decreto nº 47.459/18 que é devido o recolhimento da diferença do ICMS pelos contribuintes que recolheram a menor o imposto em decorrência da aplicação indevida do multiplicador previsto no subitem 25.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 de 0,12 (doze centésimos) em vez de 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), relativamente ao período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016, sem a incidência de juros e penalidades, até o dia 31 de agosto de 2018, conforme § 1º do mesmo artigo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a Recorrente não efetuou o recolhimento da diferença referente às diversas notas fiscais de serviço emitidas, no período de fevereiro a dezembro de 2016, com a aplicação do multiplicador de 0,12 (doze centésimos) para cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação na modalidade de televisão a cabo por assinatura.

Diante disso, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigência da diferença do ICMS recolhido a menor.

Cabe primeiro esclarecer que a redução de base de cálculo do ICMS sobre prestação de serviço de comunicação, na modalidade de televisão, explorado em base comercial (TV a Cabo, TV por Assinatura), já se encontrava prevista na legislação mineira desde 15/12/02, sendo até 26/03/08 redução de 44,45%, entre 27/03/08 e 31/12/15 de 60,00% e de 01/01/16 a 31/12/16 (período autuado), de 52%.

ANEXO IV
DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO
PARTE 1
DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO
(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

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

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2016 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do [Dec. nº 46.857, de 1º/10/2015](#):

25		52,00				
----	--	-------	--	--	--	--

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "d", ambos do [Dec. nº 44.754, de 14/03/2008](#):

25		60,00				
----	--	-------	--	--	--	--

Efeitos de 15/12/2002 a 26/03/2008 - Redação original:

25	<i>Prestação de serviço de comunicação, na modalidade de televisão, explorado em base comercial (TV a Cabo, TV por Assinatura).</i>	44,45	0,100			<i>Indeterminada</i>
----	---	-------	-------	--	--	----------------------

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "d", ambos do [Dec. nº 44.754, de 14/03/2008](#):

25.4	É facultada a aplicação do multiplicador de 0,10 (dez centésimos) para cálculo do imposto.						
------	--	--	--	--	--	--	--

Com efeito, no período de 15/12/02 a 26/03/08, a legislação tributária mineira já estabelecia, no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, uma redução da base cálculo de 44,45% (quarenta e quatro vírgula quarenta e cinco por cento) e o multiplicador opcional para cálculo do imposto de 0,10 para a alíquota vigente de 18% (dezoito por cento).

Nesse caso, ao reduzir o valor do serviço de 44,45% (quarenta e quatro vírgula quarenta e cinco por cento) e, sobre este montante, aplicar a alíquota vigente de 18% (dezoito por cento), encontra-se o mesmo valor do multiplicador opcional para o cálculo do imposto de 0,10.

No período seguinte, o Decreto nº 44.754/08, com efeitos de 27/03/08 a 31/12/15, passou a redução da base de cálculo para 60% (sessenta por cento), uma vez que, nesse período a alíquota interna era de 25% (vinte e cinco por cento), facultada a aplicação do multiplicador de 0,10 para cálculo do imposto.

Mais uma vez, ao reduzir o valor do serviço de 60% (sessenta por cento) e, sobre este montante, aplicar a alíquota vigente de 25% (vinte e cinco por cento), encontra-se o mesmo valor do multiplicador para o cálculo do imposto de 0,10, conforme o subitem 25.4.

Assim, ao contrário do que alega a Recorrente, o Decreto nº 46.857, de 1º/10/15, não “inaugurou as alternativas para o cálculo do imposto sobre TV por Assinatura.”, elas já se encontravam previstas na legislação mineira.

A Recorrente alega que o Decreto nº 46.857/15, que internalizou o Convênio ICMS nº 99/15, no estado de Minas Gerais, ao mesmo tempo, (i) concedeu uma redução 52% (cinquenta e dois por cento) da base de cálculo, e, alternativamente, (ii) facultou a aplicação do multiplicador de 12% (doze por cento) para o cálculo do imposto.

No seu entender, as opções que se apresentavam claramente eram: (i) reduzir o preço do serviço a 48% (quarenta e oito por cento) do seu valor e, sobre este montante, aplicar a alíquota de 27% (vinte e sete por cento), resultando em uma alíquota efetiva de 12,96% (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), ou (ii) aplicar o multiplicador de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo.

Assim sendo, a Recorrente optou por usar o multiplicador, mas não de forma literal, como será esclarecido abaixo.

Como o programa de emissão das notas fiscais de prestação de serviços da Recorrente estava preparado para lançar no documento o valor da prestação no campo específico, o valor da base de cálculo no campo próprio (48% do valor da prestação) e o valor do imposto no campo próprio também (27% sobre a BC), ela teve de utilizar, dessa forma, da primeira opção aventada.

Não obstante, a Recorrente, descumprindo a previsão da legislação, ao invés de reduzir a base de cálculo a 48%, para aplicação da alíquota de 27%, ela reduziu a base de cálculo, indevidamente, a aproximadamente 44%, para que, ao final, aplicando-se a alíquota de 27%, resultasse na carga tributária estabelecida pelo multiplicador de 0,12, que foi o percentual equivocadamente definido na regulamentação do Convênio.

Percebe-se, pois, que a Recorrente agiu de má-fé, sabendo que o multiplicador previsto no decreto estava em desconformidade com a redução da base de cálculo estabelecida pelo Convênio 99/2015.

Verifica-se que para atingir o resultado previsto pelo errôneo multiplicador estabelecido no decreto, a Recorrente alterou arditosamente o percentual de redução da base de cálculo de 48% para aproximadamente 44%, com o intuito de oferecer à tributação o valor do resultado da utilização do multiplicador de 0,12 sobre o valor da prestação.

Dáí, incorreu na tipificação prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 de consignação de base de cálculo menor que a prevista na legislação.

Importante registrar que não houve qualquer retroatividade de lei para a exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

A Recorrente cita as decisões proferidas nos Acórdãos nº 4.928/17/CE e 22.852/18/3ª para arguir que o lançamento teria retroagido norma para exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

No entanto, observa-se que no momento da emissão dos documentos fiscais a Recorrente infringe a norma da legislação vigente referente à tipificação da penalidade, qual seja, art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75, ao consignar base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação de regência.

Nesse sentido, no intuito da utilização do multiplicador de 0,12, se a Recorrente tivesse aplicado esse percentual sobre o valor da prestação, continuaria a oferecer menor valor do imposto à tributação, porém não incidiria na infração de consignação de base de cálculo a menor que a prevista na legislação.

Como utilizou seu programa já previsto para emissão dos documentos fiscais, majorou arditosamente o valor da redução da base de cálculo, incorrendo na infração de consignação de base de cálculo inferior à prevista pela legislação.

Sustenta a Defesa que o erro é do Fisco, que inclusive reconhece que o fator multiplicador de 0,12 “foi facultado indevidamente” ao contribuinte, e que tal erro foi corrigido com a edição do novo decreto em 2018, exigindo, contudo, a diferença de imposto não recolhido em 2016, ao fundamento de que teria incorrido em erro ao não ter estabelecido o fator multiplicador de 12,96% desde o princípio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrente argumenta que essa diferença entre o fator multiplicador e a alíquota efetiva não é fora do comum, tanto que, atualmente, a legislação prevê uma redução de base cálculo de 44,44%, o que corresponderia a um fator multiplicador de 15,0012%, sendo que o fator previsto é ligeiramente inferior: 15%. Ou seja: entre a redução de base e o fator multiplicador nem sempre há uma correspondência exata.

Por outro lado, expõe o Fisco que nos decretos retrocitados, editados desde 15/12/02, foram apresentados quatro multiplicadores opcionais: três corretos e, apenas um com erro.

Destaca que a Recorrente é uma enorme prestadora do serviço de televisão a cabo por assinatura no estado de Minas Gerais, que durante treze anos consecutivos apurou corretamente o imposto devido nas muitas notas fiscais emitidas, em cumprimento ao disposto nos decretos anteriores à publicação do Decreto nº 46.857, de 1º de outubro de 2015, demonstrando ser perfeita conhecedora das regras do cálculo do imposto deste serviço desde 2002.

E que, ao perceber o erro do Decreto nº 46.857/15, optou por usar o resultado do multiplicador incorreto de 0,12 para o cálculo do imposto, assumindo o risco do resultado mais gravoso, qual seja, a imposição da sanção.

Sustenta o Fisco que a Recorrente, ao constatar o erro no Decreto nº 46.857/15, deveria ter procurado a Administração Tributária, que oferece mecanismos e procedimentos cautelares específicos que proporcionam aos contribuintes formular consultas nos termos do art. 37 do RPTA/08.

Por oportuno, registre-se que a Recorrente foi cientificada em 30/07/18, por e-mail (pág. 187), encaminhado ao responsável pela Diretoria Tributária da Empresa, da publicação do Decreto nº 47.459/18 e sobre a possibilidade do recolhimento das diferenças recolhidas a menor, no período de janeiro a dezembro de 2016, até 31/08/18, sem incidência de juros e penalidades.

Como já exposto, o art. 2º do Decreto nº 47.459/18 deixa claro que é devido o recolhimento da diferença do ICMS pelos contribuintes que recolheram a menor o imposto em decorrência da aplicação indevida do multiplicador previsto no subitem 25.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, de 0,12 (doze centésimos) em vez de 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), relativamente ao período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016; estabelece o prazo até o dia 31 de agosto de 2018 para tal recolhimento sem a incidência de juros e penalidades (§ 1º), e informa que a partir de tal data serão acrescidos juros e multa desde a data de vencimento original do imposto.

Confira-se:

DECRETO nº 47.459, DE 27 DE JULHO DE 2018
(MG de 28/07/2018)

Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências.

Art. 1º - Os subitens 25.4 e 27.1 da Parte 1 do Anexo IV do Regulamento do ICMS - RICMS -,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

25.4

Para cálculo do imposto é facultada a aplicação do multiplicador de:

a) 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo) no período de 1° de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016;

Art. 2° - É devido o recolhimento da diferença do ICMS pelos contribuintes que recolheram a menor o imposto em decorrência da aplicação indevida do multiplicador:

I - previsto no subitem 25.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, de 0,12 (doze centésimos) em vez de 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), nos termos do art. 1° deste decreto, relativamente ao período de 1° de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016;

II - previsto no subitem 27.1 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, de 0,15 (quinze centésimos) em vez de 0,162 (cento e sessenta e dois milésimos), nos termos do art. 1° deste decreto, a partir de 1° de janeiro de 2016.

§ 1° - A diferença a que se refere o caput poderá ser recolhida sem a incidência de juros e penalidades, até o dia 31 de agosto de 2018.

§ 2° - Após a data prevista no § 1°, serão acrescidos juros e multa desde a data de vencimento original do imposto.

(...). Grifou-se.

Argumenta a Recorrente que não existe na legislação estadual ou na federal norma de competência que autorize a edição de decreto com efeitos retroativos para correção de “erro”, especialmente quando a correção acarreta majoração de tributo.

Aduz que o princípio da irretroatividade proíbe cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver aumentado, conforme dispõe o art. 150, inciso I da CR/88, e que o CTN (arts. 105, 106 e 144) somente autoriza a revisão para o passado do lançamento tributário nos casos de erro de fato, sustentando que o erro contido no decreto seria erro de direito, podendo somente implicar efeitos futuros.

Confira-se o art. 150 da CF/88:

CF/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(...)

Com efeito, somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota e da base de cálculo, conforme termos do art. 97 do CTN:

CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

É cediço que o que determina o cálculo do imposto é o resultado da multiplicação de dois fatores: (i) base de cálculo e (ii) alíquota, ambos estabelecidos por lei.

Destaca-se, por oportuno, que o Convênio ICMS nº 78/15 autoriza os estados e o Distrito Federal a concederem redução de base de cálculo do ICMS, nas prestações e serviços de televisão por assinatura, conforme percentuais mínimos estabelecidos. Em Minas Gerais, a redução de base de cálculo do imposto **não poderá resultar em percentual inferior à 12% (doze por cento)**, conforme redação do Convênio 99/15, com efeitos de 01/01/16 a 31/12/17. Confira-se:

CONVÊNIO ICMS nº 78, DE 27 DE JULHO DE 2015

Alterado pelos Convs. ICMS nº 99/15, 206/17.

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de, no mínimo:

Nova redação dada ao inciso I do caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 206/17, efeitos a partir de 01.01.18.

I - 10% (dez por cento), para os Estados do Ceará, Pará, Paraná, Rio de Janeiro, São Paulo e Sergipe;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 99/15, efeitos de 01.01.16 a 31.12.17.

I - 10% (dez por cento), para os Estados da Bahia, Ceará, Pará, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, São Paulo e Sergipe;

Revogado o inciso II do caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 206/17, efeitos a partir de 01.01.18.

II - REVOGADO

Redação anterior dada ao inciso II do caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 99/15, efeitos de 01.01.16 a 31.12.17.

“II - 12% (doze por cento), para o Estado de Minas Gerais;”

III - 12,5% (doze inteiros e cinco décimos de por cento), para o Estado de Santa Catarina;

Nova redação dada ao inciso IV do caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 206/17, efeitos a partir de 01.01.18.

IV - 15% (quinze por cento), para os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Tocantins, e para o Distrito Federal.

(Grifou-se)

Conforme previsto na legislação tributária mineira, as prestações de serviço de televisão a cabo por assinatura são alcançadas pela redução da base de cálculo, nos termos do item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

A alíquota a ser utilizada na apuração do ICMS devido ao estado de Minas Gerais está prevista no art. 12, inciso I, alínea “j”, da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação, vigente no período autuado:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

j) 27% (vinte e sete por cento), na prestação de serviço de comunicação, de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019, e 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2020;

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a base de cálculo será reduzida de 52% (cinquenta e dois por cento), conforme o Decreto nº 46.857/15 e, a alíquota a ser adotada de 27% (vinte e sete por cento), conforme a alínea “j” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Portanto, o cálculo do imposto do serviço de televisão a cabo por assinatura, no período autuado, decorre da multiplicação de dois fatores: (i) base de cálculo reduzida estabelecida em Convênio ICMS/Decreto (48%) e (ii) alíquota estabelecida em lei (27%), ambos, identificados com clareza na legislação mineira.

Nesse sentido, pela política tributária planejada pelo Convênio ICMS nº 99/15, o decreto estabeleceu a redução da base de cálculo a 48% com a incidência da alíquota de 27%, no intuito de se alcançar o objetivo proposto da carga tributária de 12%, ou seja, conforme previsto no Regulamento do ICMS, a adoção do multiplicador de 0,12 sobre o valor da prestação.

Como referência para o cálculo do imposto, a legislação mineira facultou a aplicação de um multiplicador sobre o valor total do serviço de televisão a cabo por assinatura, que rigorosamente deveria ser o resultado da multiplicação dos dois fatores acima descritos, entretanto, como já mencionado, foi editado com erro quanto ao multiplicador.

Ressalte-se que a utilização do multiplicador opcional para o cálculo do imposto, indicado no Decreto nº 46.857/15, traduz-se apenas como um elemento para facilitar a apuração do imposto, não se confundindo com a alíquota estabelecida em lei para a prestação de serviço de televisão a cabo por assinatura, elemento indispensável para a correta apuração do imposto devido, critério indisponível para o correto cumprimento da obrigação tributária legalmente estabelecida.

Destarte, não houve majoração do tributo, com a edição do Decreto nº 47.459, de 27 de julho de 2018, conforme alegado pela Recorrente, porque o percentual de redução da base de cálculo, previsto no Decreto nº 46.857, de 1º de outubro de 2015, não foi alterado, nem tampouco a alíquota foi alterada.

No caso, em discussão, ao optar pela utilização do multiplicador indevido de 0,12, no cálculo do imposto, a Recorrente aplicou incorretamente a redução da base de cálculo, prevista no item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. De fato, foi aplicada a redução de 55,56% ao invés de 52%.

Defende a Recorrente que o princípio da segurança jurídica resguarda o contribuinte de boa-fé. Como o Decreto nº 46.857/15 estabeleceu um fator multiplicador estritamente dentro do limite estabelecido pelo convênio (mínimo de 12%) e teve vigência ao longo de 3 (três) anos, teria este gerado expectativas normativas, caso em que sua modificação somente poderia se dar para o futuro.

A Recorrente questiona o fato de o Decreto nº 47.459/18 exigir não só o principal retroativamente, como também multa e juros “desde a data de vencimento original do imposto”, caso não fosse feito o pagamento até 31/08/18, anulando assim, todo o lapso temporal para produzir exatamente os mesmos efeitos caso tivesse sido editado desde 2015 com o fator multiplicador já acrescido de 0,96%.

Sustenta que o Contribuinte não pode arcar com as consequências do erro do Fisco e que a exigência retroativa do tributo e seus consectários impede o contribuinte de direito (no caso, a Recorrente) de repassar o ônus ao contribuinte de fato, descaracterizando a natureza do próprio tributo, que deixa de ser indireto.

Por outro lado, destaca o Fisco que o princípio da autotutela resguarda a Administração Pública o direito de rever os seus próprios atos para corrigir erros na legislação. Essa é a doutrina de José dos Santos Carvalho Filho:

“A Administração Pública comete equívocos no exercício de sua atividade, o que não é nem um pouco estranhável em vista das múltiplas tarefas a seu cargo. Defrontando-se com esses erros, no entanto, pode ela mesma revê-los para restaurar a situação de regularidade. Não se trata apenas de uma faculdade, mas também de um **dever**, pois que não se pode admitir que, diante de situações irregulares, permaneça inerte e desinteressada. Na verdade, só restaurando a situação de regularidade é que a Administração observa o princípio da legalidade, do qual a autotutela é um dos mais importantes corolários.” (Manual de Direito Administrativo. 11ª edição, 2004. p.21/22)

O exercício da autotutela deve ocorrer através de procedimento administrativo que confira àqueles que eventualmente venham a ser atingidos pela decisão errônea a oportunidade de manifestação prévia, observados os desdobramentos da ampla defesa.

Assim, ao discorrer sobre o poder de a Administração anular seus próprios atos, ressalta a obra atualizada de Hely Lopes Meirelles que:

“o essencial é que a autoridade que o invalidar demonstre, no devido processo legal, a nulidade com que foi praticado. (...) Ocorrendo situação que caracterize um litígio com o destinatário do ato a ser objeto de exame para eventual anulação, a Administração Pública deve assegurar-lhe o direito de defesa e o contraditório, previsto no art. 5º, LV, da CF” (Direito Administrativo Brasileiro. 36ª ed. Malheiros, 2010. p.211)

Neste caso, essa providência, indispensável ao resguardo do devido processo legal, foi efetuada com a publicação do Decreto nº 47.459, de 27 de julho de 2018, do qual, como já exposto, a Recorrente foi cientificada.

Importante, também, registrar que pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, a Administração Pública deve realizar suas condutas sempre velando pelos interesses da sociedade, mas nunca dispondo deles, uma vez que o administrador não goza de livre disposição dos bens que administra (*in casu*, o tributo), pois o titular desses bens é o povo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, correta a edição de novo decreto para corrigir o anterior e exigir o recolhimento da diferença do tributo aos cofres públicos. Agir de forma diferente, seria pretensamente instituir remissão de imposto não autorizada em Lei.

Mais uma vez, cabe lembrar que foi estabelecido prazo para o recolhimento da diferença recolhida a menor em razão a utilização do multiplicador incorreto, sem a incidência de juros e penalidades, mas a Recorrente optou por assim não proceder.

Registre-se, ainda, que o Decreto nº 47.459/18 previu de forma expressa que teria efeitos retroativos, atinentes a forma de realizar o cálculo do tributo, previsto no subitem 25.4, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, legitimando, por conseguinte, o lançamento ora sob análise.

Cumpra reiterar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(grifou-se).

Cumpra, também, ressaltar que não há qualquer relação do lançamento com os artigos 100 e 146 do CTN, tendo em vista que o lançamento não cuida de matéria relacionada a norma complementar referente a leis, tratados e convenções internacionais e decretos, além de não cuidar de modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Por oportuno, registra-se que este Conselho já julgou o lançamento relativo ao Auto de Infração nº 01.001203870-83, de matéria idêntica à ora discutida, decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.334/19/1ª, cujos trechos ora se transcreve:

ACÓRDÃO: 23.334/19/1ª

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.001203870-83

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - TV A CABO/INTERNET – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

TODAVIA, APÓS A MODIFICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS, QUE OCORREU A PARTIR DE 01 DE JANEIRO DE 2016, COM O ADVENTO DA LEI ESTADUAL Nº 21.781/15, A FORMA DE REALIZAR O CÁLCULO DO TRIBUTO, PREVISTO NO SUBITEM 25.4, PARTE 1, ANEXO IV DO RICMS/02, QUE DISCIPLINAVA PARA O CONTRIBUINTE A APLICAÇÃO DO MULTIPLICADOR DE 0,12 (DOZE CENTÉSIMOS), NÃO FORA MODIFICADO NA MESMA ÉPOCA.

REGISTRA-SE, POR OPORTUNO, QUE TAL SITUAÇÃO SOMENTE ALTEROU-SE COM O ADVENTO DO DECRETO Nº 47.459/18. CONFIRA-SE:

DECRETO Nº 47.459/18

(...)

A DEFESA ALEGA QUE O DECRETO Nº 47.459/18 É ILEGAL E INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. ADUZ AINDA QUE A FAZENDA ESTADUAL NÃO PODE EXIGIR A DIFERENÇA DO ICMS QUE FOI RECOLHIDO À MENOR, APURADO PELA METODOLOGIA DA “REDUÇÃO DA ALÍQUOTA” PREVISTA NA LEGISLAÇÃO MINEIRA À ÉPOCA DOS FATOS.

DENOTA-SE QUE O ESTADO DE MINAS GERAIS, DE FORMA EXPRESSA ATRIBUIU EFEITOS RETROATIVOS A ESTA NORMA, COM O QUE, REALMENTE PODERIA SER OBJETO DE ANÁLISE O DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE, PREVISTO NA CARTA MAGNA.

REGISTRA-SE POR OPORTUNO, QUE O MULTIPLICADOR DE 0,12 (DOZE CENTÉSIMOS), CONFIGURA ERRO, CONFORME JÁ DEMONSTRADO, PODENDO SER ESTE CORRIGIDO, SEM QUE TAL FATO IMPLIQUE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE ESTABELECIDO NO ART. 150, INCISO III, ALÍNEA “A” DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 – CR/88, QUE VEDA A EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA LEI QUE OS INSTITUIU OU AUMENTOU.

IMPORTANTE SALIENTAR QUE O DECRETO Nº 47.459/18 QUE CORRIGIU O MULTIPLICADOR NÃO CRIOU OU INSTITUIU IMPOSTO, MUITO MENOS ALTEROU ALÍQUOTA OU BASE DE CÁLCULO, TRATOU-SE SOMENTE DA CORREÇÃO DE ERRO FÁTICO.

NESSE DIAPASÃO NÃO HÁ QUE SE FALAR EM “DIREITOS ADQUIRIDOS” NO CASO DE ANULAÇÃO. AFINAL, A ANULAÇÃO SÓ OCORRE DIANTE DE ATO COM VÍCIO E NÃO EXISTE DIREITO ADQUIRIDO A MANUTENÇÃO DE ATO VICIADO NO MUNDO JURÍDICO.

APESAR DE PREVISÃO LEGAL E REGULAMENTAR VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES, ACERCA DA ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE O ICMS/COMUNICAÇÃO DE 27% (VINTE E SETE POR CENTO), E DA PREVISÃO DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DE 52% (CINQUENTA E DOIS POR CENTO), A RECORRENTE APLICOU O MULTIPLICADOR DE 0,12 (DOZE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CENTÉSIMOS) SOBRE O VALOR DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO SERVIÇO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES PARA A APURAÇÃO DO ICMS, RESULTANDO NUM VALOR EFETIVAMENTE MENOR RECOLHIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS.

DIANTE DISSO, REITERANDO, UMA VEZ QUE O DECRETO Nº 47.459/18, PREVIU DE FORMA EXPRESSA QUE TERIA EFEITOS RETROATIVOS, ATINENTES A FORMA DE REALIZAR O CÁLCULO DO TRIBUTOS, PREVISTO NO SUBITEM 25.4, PARTE 1, ANEXO IV DO RICMS/02, EFEITO ESTE QUE NÃO PODE OBJETO DE ANÁLISE NO PRESENTE ÓRGÃO, RESTA PERTINENTE O LANÇAMENTO ORA EM ANÁLISE.

(...) DESTACOU-SE.

No tocante ao argumento de que a correção do fator multiplicador deveria, ao menos, autorizar o Contribuinte a neutralizar o seu impacto por meio do refazimento da sua conta gráfica, não merece guarida, em face das disposições legais.

Prevê o item 25.1 do Anexo IV do RICMS/02:

25.1 - A redução será aplicada opcionalmente pelo contribuinte, para cada ano civil, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, mediante anotação no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), sendo vedada, nesse caso, a utilização de quaisquer créditos fiscais.

(Grifou-se).

Conforme exposto pelo Fisco, desde o início do exercício financeiro de 2016 foi aplicada opcionalmente pela Recorrente, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, a utilização da redução da base de cálculo na prestação do serviço de TV a cabo por assinatura, sendo vedada, nesse caso, a utilização de quaisquer créditos fiscais, nos termos do item 25 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da 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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Não se pode revelar passível o acionamento do disposto no art. 112, inciso I do Código Tributário Nacional, pleiteado pela Recorrente, para afastamento da multa isolada, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

No tocante à alegação de que os juros de mora não podem incidir desde o inadimplemento do ICMS, já que, neste momento, a multa de revalidação sequer era exigível, não prospera.

A redação do art. 161 do CTN prevê que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta*, ou seja, a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal onde se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução SEF nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Art. 3º Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) e Gislana da Silva Carlos, que lhe davam provimento parcial para excluir a multa isolada, nos termos do voto vencido e, ainda, o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que lhe dava provimento. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes e Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2021.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	5.394/21/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001178930-11	
Recurso de Revisão:	40.060150947-61	
Recorrente:	Claro S.A.	
	IE: 001011713.00-44	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Pedro Henrique Neves Antunes/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A Recorrente argumenta que o estado de Minas Gerais internalizou, por meio do Decreto nº 46.857/15, o Convênio ICMS nº 99/15. Este autorizou o estado a reduzir a base de cálculo do ICMS no serviço de TV por assinatura, para que a carga tributária final correspondesse ao percentual de no mínimo 12% (doze por cento). Referido decreto permitia (i) reduzir a base de cálculo em 52% ou (ii) aplicar um multiplicador de 12% para o cálculo do imposto. Isto é, poderia o contribuinte reduzir o preço do serviço a 48% (quarenta e oito por cento) do seu valor e, sobre este montante, aplicar a alíquota de 27% (vinte e sete por cento), resultando em uma alíquota efetiva de 12,96%, ou aplicar o multiplicador de 0,12 sobre o valor da prestação. No caso, demonstram os autos que a Recorrente optou por usar o multiplicador.

Em 2018, após três anos da vigência da regra acima, foi editado novo decreto para alterar o fator multiplicador de 12% para 12,96%. Este novo decreto determinou o recolhimento da diferença do ICMS, em decorrência da aplicação indevida do multiplicador, até o dia 31 de agosto de 2018, sob pena de acréscimo de juros e multa desde a data de vencimento original do imposto. Afirma a Recorrente que o Fisco exige a diferença de imposto não recolhido em 2016, em função de fator multiplicador inaugurado em 2018 para aumentar em 0,96% a alíquota efetiva, ao fundamento de que teria incorrido em erro ao não ter estabelecido o fator multiplicador de 12,96% desde o princípio.

Aduz a Recorrente que o decreto de 2015 faculta a aplicação do multiplicador de 0,12 em lugar da redução da base de cálculo em 52%. Argumenta ainda que a diferença entre o fator multiplicador e a alíquota efetiva não é incomum, como exemplifica a previsão atual de redução de base cálculo de 44,44% na legislação mineira — correspondente a um fator multiplicador de 15,0012% — sendo que o fator previsto é ligeiramente inferior: 15%. Isto indica, segundo a Recorrente, que entre a

redução da base de cálculo e o fator multiplicador nem sempre há uma correspondência exata.

Afirma também que, ainda que houvesse erro no estabelecimento do fator multiplicador por parte do Fisco, não existe na legislação estadual, tampouco na federal, norma que autorize a edição de decreto com efeitos retroativos para correção de erro, especialmente quando a correção acarreta majoração de tributo.

Como sintetiza a Recorrente, “o erro é do Fisco, mas as penalidades são todas impostas ao contribuinte”, o que naturalmente não pode prosperar. Senão vejamos.

A irretroatividade da lei é um dos princípios estruturantes do Estado democrático de direito. Trata-se de norma estreitamente vinculada ao princípio da segurança jurídica. Como explica Gilmar Mendes, “o direito, por natureza, deve existir para disciplinar o futuro, jamais o passado, não sendo razoável entender que normas construídas *a posteriori* possam dar definições e consequências novas a eventos já ocorridos no mundo fenomênico” (MENDES, Gilmar Ferreira. Direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada e segurança jurídica. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet (Eds.). *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 398).

No subsistema tributário, a irretroatividade foi positivada no artigo 150, III, “a” da Constituição de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(...)

A norma foi incorporada pela legislação mineira, como um direito do contribuinte, pela Lei n.º 13.515/00:

Art. 4º São direitos do contribuinte:

(...)

XIV - a observância, pela Administração Pública, dos princípios da legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, publicidade, capacidade contributiva, impessoalidade, uniformidade, não-diferenciação e vedação de confisco;

(...)

Apesar da sua magnitude no ordenamento jurídico, o conteúdo do princípio da irretroatividade é singelo. Este determina que a norma que imponha obrigações ou restrinja direitos deve ser anterior ao fato ao qual se pretende aplicá-la. Na tributação, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesma norma estabelece um vínculo temporal necessário entre o fato gerador e a lei que o rege, qual seja, a precedência desta última em relação ao primeiro, como prevê o artigo 144 do Código Tributário Nacional:

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

A irretroatividade é mitigada (a) quando da aplicação de leis interpretativas; e (b) nas hipóteses de retroação benigna, em que a lei, conquanto posterior, alcança fatos praticados no passado para beneficiar o contribuinte. É o que prevê o Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No mesmo sentido, já se manifestou o STF, a exemplo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 605/DF:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA - REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO "PERICULUM IN MORA" - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR. - É PLAUSÍVEL, EM FACE DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, O RECONHECIMENTO DA ADMISSIBILIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS, QUE CONFIGURAM INSTRUMENTO JURIDICAMENTE IDÔNEO DE VEICULAÇÃO DA DENOMINADA INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA. - AS LEIS INTERPRETATIVAS - DESDE QUE RECONHECIDA A SUA EXISTÊNCIA EM NOSSO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO - NÃO TRADUZEM USURPAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DO JUDICIÁRIO E, EM

CONSEQÜÊNCIA, NÃO OFENDEM O POSTULADO FUNDAMENTAL DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER. - MESMO AS LEIS INTERPRETATIVAS EXPÕEM-SE AO EXAME E À INTERPRETAÇÃO DOS JUIZES E TRIBUNAIS. NÃO SE REVELAM, ASSIM, ESPÉCIES NORMATIVAS IMUNES AO CONTROLE JURISDICIONAL. - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA EDITADA PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA. - O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE SOMENTE CONDICIONA A ATIVIDADE JURÍDICA DO ESTADO NAS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS PELA CONSTITUIÇÃO, EM ORDEM A INIBIR A AÇÃO DO PODER PÚBLICO EVENTUALMENTE CONFIGURADORA DE RESTRIÇÃO GRAVOSA (A) AO "STATUS LIBERTATIS" DA PESSOA (CF, ART. 5. XL), (B) AO "STATUS SUBJECTIONAIS" DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, III, "A") E (C) À SEGURANÇA JURÍDICA NO DOMÍNIO DAS RELAÇÕES SOCIAIS (CF, ART. 5., XXXVI). - NA MEDIDA EM QUE A RETROPROJEÇÃO NORMATIVA DA LEI NÃO GERE E NEM PRODUZA OS GRAVAMES REFERIDOS, NADA IMPEDE QUE O ESTADO EDITE E PRESCREVA ATOS NORMATIVOS COM EFEITO RETROATIVO. - AS LEIS, EM FACE DO CARÁTER PROSPECTIVO DE QUE SE REVESTEM, DEVEM, ORDINARIAMENTE, DISPOR PARA O FUTURO. O SISTEMA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, CONTUDO, NÃO ASSENTOU, COMO POSTULADO ABSOLUTO, INCONDICIONAL E INDERROGÁVEL, O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. - A QUESTÃO DA RETROATIVIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS.

(ADI 605 MC, RELATOR(A): CELSO DE MELLO, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 23/10/1991, DJ 05-03-1993 PP-02897 EMENT VOL-01694-02 PP-00252)

No presente caso, a alteração promovida pelo Decreto nº 47.459/2018 contraria frontalmente o princípio da irretroatividade, ao impor o recolhimento retroativo da diferença entre o multiplicador previsto no Decreto n.º 46.857/2015 (0,12) e aquele estabelecido pelo novo decreto (0,1296):

Art. 1º - Os subitens 25.4 e 27.1 da Parte 1 do Anexo IV do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

25.4 Para cálculo do imposto é facultada a aplicação do multiplicador de:

a) 0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016;

Art. 2º - É devido o recolhimento da diferença do ICMS pelos contribuintes que recolheram a menor o imposto em decorrência da aplicação indevida do multiplicador:

I - previsto no subitem 25.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, de 0,12 (doze centésimos) em vez de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

0,1296 (um mil duzentos e noventa e seis décimos de milésimo), nos termos do art. 1º deste decreto, relativamente ao período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016;

II - previsto no subitem 27.1 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, de 0,15 (quinze centésimos) em vez de 0,162 (cento e sessenta e dois milésimos), nos termos do art. 1º deste decreto, a partir de 1º de janeiro de 2016.

§ 1º - A diferença a que se refere o caput poderá ser recolhida sem a incidência de juros e penalidades, até o dia 31 de agosto de 2018.

§ 2º - Após a data prevista no § 1º, serão acrescidos juros e multa desde a data de vencimento original do imposto.

Nas palavras do Fisco, a Recorrente teria *optado* pela utilização do multiplicador indevido. Ora, a alternativa entre o multiplicador e a redução da base de cálculo não foi estabelecida ao alvedrio da Recorrente, mas determinada por ato do poder Executivo. Deste modo, a linha argumentativa do Fisco resvala na determinação dirigida à Administração Pública de pautar-se pela boa-fé.

Tampouco merece prosperar a sua argumentação no sentido de que a Administração Pública estaria obrigada a corrigir o ato e aplicá-lo retroativamente por força do dever de autotutela. Se a primeira parte desta asserção é verdadeira — a Administração deve corrigir seus atos sempre que neles identifique vícios — a segunda não encontra respaldo no direito brasileiro. Não pode a correção de atos que implique em *restrição gravosa* — para empregar a terminologia consagrada pela jurisprudência do STF — retroagir em detrimento do contribuinte. Isto porque, a autotutela é princípio vetor da Administração Pública, mas também o é a segurança jurídica.

Se, como explica Hely Lopes Meirelles, nem mesmo uma nova interpretação de norma antiga — que não altera o texto de nenhuma norma em vigor — poderia aplicar-se retroativamente, muito menos poderá retroagir texto novo de norma, pois isto feriria também o princípio da moralidade administrativa (cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 105). Não merece prosperar, portanto, a argumentação do Fisco que, a meu ver, contraria os fundamentos básicos da irretroatividade.

Argumenta ainda o Fisco que este Conselho não poderia declarar a nulidade do lançamento retroativo baseado no Decreto n.º 47.459/2018, pois isto estaria além da sua competência. A afirmação é, salvo melhor juízo, duplamente equivocada. Em primeiro lugar porque é incompatível com o princípio da legalidade. Em segundo lugar, porque amesquinha a competência deste órgão de uma maneira que a legislação mineira não pretendeu.

O princípio da legalidade estabelece uma hierarquia normativa no direito brasileiro. Esta hierarquia — que costuma ser visualmente representada por uma pirâmide — implica em que a Constituição está no topo do ordenamento jurídico, abaixo dela encontram-se as normas elaboradas pelo poder Legislativo (leis) e abaixo das leis as normas elaboradas pelo poder Executivo (decretos). Como explica Kelsen,

“a ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 247).

Se a lei não pode retroagir, muito menos poderá fazê-lo um decreto que é ato normativo inferior, o que decorre justamente desta hierarquia constitucional das normas no direito brasileiro. Segundo Misabel Derzi,

os atos normativos regulamentares do Poder Executivo jamais retroagem, já que as leis, em que se baseia, não podem retroagir, por expressa proibição da Constituição da República. É assim, de fato, consequência lógica. Neste passo não seria necessário declará-lo na Constituição. A dedução a que se chega não configura nem mesmo dedução analógica, mas se trata de mero corolário do princípio da legalidade. Se o Decreto regulamentar somente extrai seus fundamentos de validade da própria lei — esse sim, um princípio consagrado na Constituição — a irretroatividade que acaso perpetrasse, *contra legem*, além de lesar a lógica da irretroatividade, vulneraria, primária e basicamente o princípio da legalidade. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 477.)

Como a legalidade vincula todos os poderes no Estado democrático de direito, pode-se falar em irretroatividade *das normas*, em uma acepção genérica, como decorrência (lógica) da irretroatividade das leis.

O remédio para a lavratura de lançamentos embasados em decreto retroativo está precisamente no controle de legalidade dos atos normativos. Este controle assume a especificidade de *controle do lançamento* no processo administrativo tributário que é julgado por este órgão. Causa perplexidade, portanto, a alegação do Fisco no sentido de que *uma vez que o Decreto n.º 47.459/2018 estabeleceu expressamente a sua aplicação retroativa, afastar a retroatividade neste caso esbarraria no limite imposto à competência deste Conselho pelo artigo art. 182, pois isto seria negar aplicação a ato normativo*. Ainda mais espantoso do que a argumentação da Administração, é o fato deste raciocínio ter sido acolhido à *unanimidade* por esta ilustre Câmara.

A competência do Conselho de Contribuintes repousa na Constituição do Estado de Minas Gerais que a estabelece em seu artigo 263:

Art. 263 - O Estado instituirá contencioso administrativo para a apreciação de recursos contra as decisões da Fazenda Estadual, com composição paritária entre o Estado e os contribuintes, sem prejuízo da competência do Poder Judiciário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efetivando a norma constitucional, o Decreto-lei n.º 1.618/1946 instituiu o órgão. Mais recentemente, a Lei n.º 6.763/1975 determinou que compete ao Conselho *dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual*:

Art. 184. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública estadual e de entidades de classe de contribuintes, é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual.

A competência foi regulada pelo Decreto n.º 44.747/2008, que replicou a previsão legal:

Art. 172. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública Estadual e de entidades de classes de contribuintes, é o órgão a quem compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Assim como os órgãos similares existentes em outras Unidades da Federação, cabe ao Conselho de Contribuintes realizar o controle de legalidade do lançamento tributário. Esta é a sua função precípua, sua razão de ser: *afastar, mediante provocação do contribuinte interessado, o lançamento contrário à lei*.

Contudo, a despeito da clareza destas asserções, o artigo 182 da Lei n.º 6.763/1975, invocado pelo Fisco em sua manifestação, tem sido francamente elástico pela jurisprudência deste Conselho. O fenômeno é curioso, porque se dá em detrimento da competência do órgão que é amesquinhada por ato próprio. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Considerando a competência e a razão de ser de um Conselho de Contribuintes, parece-nos que a melhor interpretação do dispositivo é no sentido de que ela veda a declaração *abstracta* de ilegalidade e a declaração de inconstitucionalidade de leis mineiras. Este seria o caso se, por exemplo, a Recorrente estivesse pleiteando ao

Conselho que declarasse que o artigo 2º, I do Decreto n.º 47.459/2018 é ilegal. Naturalmente isto não é possível e não é o que se pediu a este órgão. O que a Recorrente buscava *in casu* é a declaração de nulidade de um lançamento fundamentado no referido decreto, porque este lançamento seria incompatível com a lei de normas gerais tributárias em vigor (Código Tributário Nacional). Trata-se aqui do controle *concreto* de legalidade. Concreto porque voltado para o lançamento (ato administrativo vinculado) e não para o Decreto n.º 47.459/2018 *em si*.

Nos arriscamos a especular que a raiz deste problema interpretativo remete à própria expressão empregada pelo dispositivo que, não sendo das mais técnicas, estabelece *vaga e amplamente* não estar incluída na competência do Conselho a “negativa de aplicação de ato normativo”. A locução *ato normativo* permite — fora de uma interpretação sistemática da legislação tributária — restringir a atuação do Conselho em detrimento da própria legalidade e do dever de autotutela. Veja-se que a Lei n.º 13.457/2009 do Estado de São Paulo, ao estabelecer limites à competência do Tribunal de Impostos e Taxas — órgão homólogo a este Conselho — emprega redação mais clara, menos sujeita ao equívoco:

Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

Naturalmente, a legislação de outro Estado não se aplica perante este Conselho, mas serve aqui para ressaltar aquilo que a legislação mineira tem de atecnia.

De todo modo, corrigir seus próprios atos quando incompatíveis com leis em vigor é um dever da Administração Tributária, em face do princípio da legalidade objetiva de que nos fala Hely Lopes Meirelles, ao afirmar que o processo administrativo existe “[...] com base e para preservação da lei” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 857). Neste sentido, é que se pode dizer que o controle de legalidade atende a interesse da própria Administração e não apenas do contribuinte, uma vez que aquela está vinculada à legalidade, por força do artigo 37 da Constituição da República:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

É, portanto, dever deste Conselho afastar os atos normativos que contrariem normas *previstas em lei*. Por esta razão entendo que o lançamento, no presente caso,

por basear-se em norma que contraria frontalmente o Código Tributário Nacional, é nulo.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2021.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**

CCMIG