

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.015/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000952518-88
Impugnação: 40.010145746-59
Impugnante: Irmãos Molon Ltda
IE: 001046428.00-87
Proc. S. Passivo: Ricardo Augusto Casali/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatou-se que a Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Sul, contribuinte substituto tributário nos termos do Protocolo ICMS nº 96/09, em relação a operações com mercadorias (bebidas alcoólicas), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuintes mineiros destacou e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações previstas no art. 3º do Decreto nº 45.934/12. Exigências de ICMS/ST complementar (adicional FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para fins de constituição do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com as mercadorias (bebidas alcoólicas) relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), em razão das remessas destinadas a contribuintes mineiros, no período de 01/01/13 a 30/09/14, sujeitas à substituição tributária, conforme disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República de 1988 – CR/88 e no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 do estado de Minas Gerais.

O recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), se deu em razão da inobservância do critério estabelecido nos termos do disposto no item 2, § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 para formação da base de cálculo do ICMS/ST, pela Autuada, por não ter sido utilizada a MVA ajustada, conforme exigido na legislação tributária de regência.

Exige-se o ICMS/ST complementar (adicional FEM), bem como, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, observado, na hipótese dos autos, o disposto no § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/27, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 53/61.

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de obrigação tributária instituída nos termos do disposto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 (vigência até 30/12/15), cujo recolhimento a menor do adicional de alíquota, conforme previsto na norma tributária de referência, foi apurado em razão das operações relativas às remessas de bebidas alcoólicas a estabelecimentos de contribuintes localizados no estado de Minas Gerais, no período de 01/01/13 a 30/09/14, em decorrência da inobservância do critério estabelecido nos termos do disposto no item 2, § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Exige-se a diferença apurada do adicional a título de FEM e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Constam da mídia eletrônica de fls. 11 e no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls.13 os Anexos 1 e 3, respectivamente, nos quais se encontra o Cálculo do FEM (retenção a menor).

O fundamento de validade da obrigação tributária em exame encontra-se estabelecido nos termos do disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, bem como, delimitado nos termos do que dispõe o art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

A Autuada é contribuinte substituta tributária mineira em razão do disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 96/09, *verbis*:

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

Efeitos de 1º/12/05 a 31/12/15

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Protocolo ICMS nº 96/09

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, destinadas aos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também em relação ao imposto devido pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte, decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo ou ativo permanente.

A exigência em exame foi regulamentada nos termos das disposições contidas no Decreto nº 45.934/12. Confira-se:

Decreto nº 45.934, DE 22 de março de 2012 (MG de 23/03/2012 e retificado no MG de 10/07/2012)

(...)

Art. 2º Na operação interna que tenha como destinatário consumidor final e na operação interestadual que tenha como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2015, com mercadoria abaixo relacionada, a alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais:

I - cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

III - armas.

Art. 3º O disposto no artigo 2º:

I - aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação; e

II - não se aplica às operações destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação.

Efeitos de 28/03/2012 a 31/01/2014 - Redação original:

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

(...)

III - será declarado ao Fisco:

a) em se tratando de estabelecimento situado no Estado, mediante preenchimento de campos próprios da Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1 (DAPI 1) com os respectivos valores;

(...)

Art. 8º Este Decreto entra em vigor em 28 de março de 2012.

Vale dizer que a disciplina normativa da exigência da parcela do ICMS/ST, correspondente ao adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), tem como fundamento de validade a norma contida nos termos do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República de 1988, e foi instituída no âmbito do estado de Minas Gerais, nos termos do disposto no art. 2º da Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República de 1988

(...)

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços superfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Grifou-se)

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Efeitos de 28/03/2012 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

“Art. 12-A. Fica criado, com vigência até 31 de dezembro de 2015, adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas previstas para as operações internas com cervejas sem álcool, com bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melaço, com cigarros, exceto os embalados em maço, com produtos de tabacaria e com armas, inclusive quando estabelecidas no regulamento do imposto, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

(...)

Registra-se que, dentre outras hipóteses, o adicional de alíquota referido será devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação, em relação às operações com cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melaço; cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria e armas, devendo, o responsável tributário, efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido na forma prevista na legislação tributária de regência da matéria.

Sobre o referido adicional, importante destacar, ainda, os esclarecimentos contidos na “Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/12”, de 8 de agosto de 2012:

Tendo em vista o que estabelece o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

(...)

Ressalte-se que o adicional de alíquota deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação, nos termos do art. 3º do Decreto em referência.

Perguntas e respostas

(...)

3 - Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (cerveja sem álcool, bebidas

alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão, cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria), em quais situações deve ser aplicado o adicional de alíquota?

Primeiramente, cumpre esclarecer que a substituição tributária atribuí a determinado contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pela retenção e/ou pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria até o consumidor final.

Assim, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e nas operações interestaduais promovidas por estabelecimento de outro Estado, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais.

Como se percebe, na dicção do que dispõe o art. 12-A da Lei nº 6.763/75, observados os termos do disposto no art. 3º do Decreto nº 45.934, de 22 de março de 2012, a legislação tributária do estado de Minas Gerais estabelece a obrigação tributária da retenção e do recolhimento do referido adicional, inclusive nos casos em que o estabelecimento do contribuinte substituto tributário esteja situado em outra unidade da Federação (ST instituída por meio de convênio ou protocolo), como ocorre na hipótese dos autos.

Decorre, portanto, das normas referidas, a exigência do recolhimento do imposto relativo ao adicional de alíquota a ser efetuado pelo responsável tributário na condição de substituto tributário, em razão das operações internas subsequentes, nas hipóteses de operações interestaduais promovidas por estabelecimentos localizados em outro estado da Federação, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais, com mercadorias alcançadas pelas normas inerentes à substituição tributária.

Conforme se depreende das razões de fato e de direito apresentadas nos autos, a retenção e o recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), se deu em razão da formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, pela Autuada, por não se ter utilizado a MVA ajustada, conforme exigido na legislação tributária de regência.

Ressalta-se, por oportuno, que o imposto complementar, devido em razão da não utilização da MVA ajustada na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, foi objeto de exigência em lançamento formalizado nos termos do PTA nº 01.000951757.31, cuja decisão deste Conselho de Contribuintes encontra-se consubstanciada no Acórdão nº 23.016/18/3ª.

Para o deslinde da controvérsia instaurada no presente contencioso tributário administrativo, é oportuno que se resgate as considerações inerentes aos fundamentos que orientaram a decisão pertinente ao PTA nº 01.000951757.31, especialmente aqueles referentes à incidência ou não da norma que veicula a exigência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de observância da MVA ajustada na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, nos termos que dispõe o § 5º do art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Registra-se que a alíquota interna prevista para as mercadorias é no percentual de 25% (vinte e cinco por cento), conforme art. 42 do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão;

(...)

A controvérsia, tanto neste quanto no PTA nº 01.000951757.31, restringe-se a saber se é aplicável à hipótese dos autos a MVA ajustada para o ICMS/ST e, conseqüentemente, para o FEM, conforme disciplinada nos termos do disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, já citado.

Como se percebe nas razões de fato apresentadas pela Impugnante, não se nega a remessa de bebidas alcoólicas (vinhos, cavas, champagnes, espumantes, filtrados doces, proseccos, sangrias e sidras, importados; espumantes e vinhos espumosos nacionais; vinhos, filtrados doces, sangrias e sidras, nacionais), para contribuintes situados no território do estado de Minas Gerais.

Do mesmo modo, não se diverge que, nas operações identificadas pela Autoridade Tributária, se utilizava a MVA original para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST em detrimento da obrigação estabelecida nos termos do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos efeitos vigoraram até 31/12/15.

Enfatiza-se que a Impugnante não reconhece a obrigação estabelecida nos termos do disposto no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, segundo a qual, para apuração da base de cálculo do imposto incidente nas operações sob exame, deveria ter sido observada a aplicação da MVA ajustada, considerada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Pretende a Impugnante, que as operações em questão sejam alcançadas pela norma prevista nos termos do disposto no item 43 do Anexo IV do RICMS/02, mediante a qual se estabelece a redução da base de cálculo do imposto no percentual de 52% (cinquenta e dois por cento) ou, alternativamente, o multiplicador opcional de 0,12 (zero vírgula doze) para cálculo do imposto.

Protesta pelo acolhimento dos fundamentos e das razões apresentadas em Solução de Consulta de nº 183/2013, na qual o Fisco Estadual inicialmente entendia que não haveria necessidade de ajuste da MVA, mas, passados cinco meses da referida Solução de Consulta, reformulou sua resposta no dia 21/02/14, em virtude de mudança de entendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Postula, suplementarmente, que a exigência do ajuste da MVA somente se torne efetivo após o mês de março de 2014, mês seguinte à modificação do entendimento do Fisco Estadual acerca da necessidade do ajuste da MVA.

Não há dúvidas de que as mercadorias, objeto da autuação em análise, encontram-se contempladas entre as hipóteses prevista no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 96, de 23 de julho de 2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com bebidas quentes, do qual são signatários os estados de Minas Gerais e do Rio Grande do Sul, dentre outros, assim como, de acordo com o disposto no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (bebidas alcoólicas), vigente no período autuado.

A apuração das exigências fiscais encontra-se bem demonstrada nas informações que compõem os anexos contidos na mídia eletrônica de fls. 11 e no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 13.

Saliente-se, por oportuno, que o regime da substituição tributária foi contemplado, em sede de norma constitucional, nos termos do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, bem como, em sede de norma geral, nos termos do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, como se percebe a seguir:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

(...)

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

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos referidos, que aos estados foi conferido a competência para instituírem, mediante lei, a disciplina do regime da substituição tributária, por meio do qual se atribui a contribuinte do ICMS a qualquer título a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre uma ou mais operações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subsequentes, que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação.

Nesses termos, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do disposto no art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

(Grifou-se)

Tratando-se de operação interestadual, como se apresenta nos autos, as obrigações tributárias decorrentes da incidência das normas inerentes ao regime da substituição tributária nas operações com mercadorias destinadas à outra unidade da Federação encontram-se reguladas em protocolo firmado entre os estados envolvidos.

Com efeito, o fundamento de validade das obrigações tributárias objeto do lançamento sob análise encontra supedâneo nos termos do disposto no art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como, na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 96/09, conforme já relatado.

Impende esclarecer que, havendo conformidade entre a hipótese descrita na norma de referência e os fatos praticados pelo sujeito passivo, incide a norma que disciplina o critério de apuração da base de cálculo.

É cediço que se encontra entre as hipóteses de aplicação das normas inerentes à substituição tributária, as operações relativas às remessas de bebidas alcólicas promovidas pelo estabelecimento industrial da Impugnante, sediada no estado do Rio Grande do Sul, com destino a contribuintes mineiros, na exata dicção do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST a ser retido e recolhido em razão das operações subsequentes, bem como o relacionado ao FEM, deve-se observar os critérios estabelecidos nos termos do disposto no item 3 da alínea “b” do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I do *caput*, assim como no § 5º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, transcrito anteriormente.

Anexo XV - RICMS/02

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

(...)

Efeitos de 1º/01/13 a 31/12/15

§ 5º **Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = {[1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1}x 100", onde:**

(...)

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) no caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV. (Destacou-se)

Observa-se que, nas normas retrotranscritas, não se percebe haver contradições entre estas e aquelas veiculadas nos termos do disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96:

Lei Complementar nº 87/96

(...)

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ao contrário, o legislador mineiro observou com fidelidade as diretrizes normativas retro, estabelecendo nos termos do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 os parâmetros para a apuração da base cálculo a ser considerada na hipótese:

Lei nº 6.763/75

(...)

Art. 13.

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes

(...)

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Por sua vez, conforme já relatado, a fixação da alíquota interna aplicável à hipótese dos autos encontra-se estabelecida nos termos do disposto no inciso I, alínea “a” do art. 42, do RICMS/02.

O Demonstrativo de Cálculo do FEM Devido (retenção a menor) e o Demonstrativo do Crédito Tributário, que compõem, respectivamente, os Anexos 1 e 3 do Auto de Infração apresentam, de maneira bem detalhada, as memórias dos cálculos efetuados pela Autoridade Fiscal em perfeita conformidade com as prescrições veiculadas nas normas referidas.

As informações contidas nos anexos referidos demonstram de forma individualizada que o FEM exigido em cada operação identificada resultou do cotejo entre o valor do ICMS/ST apurado pela Fiscalização e o valor retido pela Impugnante.

Para elucidar quaisquer dúvidas acerca do alcance da norma veiculada no item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que esclarece a hipótese em que se reduz a base de cálculo das operações com a mercadoria vinho, reproduz-se, a seguir seus termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 30/09/2003 a 30/09/2014 - Acrescido pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 43.618, de 30/09/2003:

43.Saída, em operação interna, de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.

52,00 Indeterminada.

(Grifou-se)

A redução da base de cálculo do imposto, conforme prevista nas normas supra, informam a aplicação do benefício fiscal exclusivamente nas hipóteses de operações relativas à circulação de mercadorias em operação interna.

Vale dizer: o benefício fiscal somente alcançava as operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com as bebidas por eles fabricadas e, desde que, destinadas ao mercado interno mineiro.

À toda evidência, não parece ser as hipóteses dos autos. Ou seja: a norma não albergava, portanto, as saídas promovidas por estabelecimentos mineiros com bebidas fabricadas por estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação.

Diferentemente das conclusões a que chegou a Impugnante, é correto deduzir das razões de fato e de direito apresentadas anteriormente, que o Sujeito Passivo não tem razão.

Nesse sentido, a solução apresentada pelo estado de Minas Gerais em consulta formulada por contribuinte mineiro em PTA de nº 16.000451761-39 não deixa margens para dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária pertinente:

PTA Nº: 16.000451761-39

CONSULENTE: Organização Verdemar Ltda.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA AJUSTADA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - VINHO - A redução de base de cálculo de que trata o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, na redação dada pelo Decreto nº 43.618/2003 vigente até 30/09/2014, aplica-se apenas às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com vinhos de fabricação própria, não alcançando produtos por eles adquiridos de outros Estados. Portanto, nas operações interestaduais com vinho (importado ou nacional) destinadas a contribuintes mineiros deverá ser utilizada a MVA ajustada para o cálculo do ICMS/ST, considerando-se a "ALQ INTRA" de 25% (vinte e cinco por cento).
(Grifou-se)

Com efeito, na hipótese dos autos, não incide a norma estabelecida nos termos do disposto no item 43, Anexo IV do RICMS/02, posto que a aplicação da redução de base de cálculo era restrita às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com os produtos por eles fabricados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesses termos, observadas as remessas de bebidas alcóolicas destinadas a contribuintes mineiros promovidas até 30/09/14 por estabelecimento industrial sediado em outra unidade da Federação em operações interestaduais, para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST incidente em tais operações deveria ter sido utilizada a MVA Ajustada, observando-se que a “ALQ intra” a ser considerada no ajuste da MVA é de 25% (vinte e cinco por cento) e a “ALQ inter” de 12% (doze por cento).

Ressalta-se, que é incontroversa a alteração operada na redação do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 promovida pelo disposto no art. 1º do Decreto nº 46.616/14, cuja vigência, nos termos do art. 2º do referido decreto, somente produziu efeitos a partir de 1º de outubro de 2014, portanto, após o período autuado.

Despiciendo justificar que a incidência da norma que estabeleceu a aplicação da MVA ajustada em operações interestaduais tem como objetivo equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação da mercadoria adquirida em operações internas ou interestaduais e, conseqüentemente, o seu preço final.

De fato, tratando-se de norma que veicula a instituição de benefício fiscal, qual seja: a redução da base cálculo do ICMS/ST, a sua interpretação deve ser estrita, conforme termos do disposto no art. 111 do CTN.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já se posicionou em diversas outras oportunidades acerca da matéria em questão, firmando o entendimento pela procedência do lançamento que exigiu o ajuste da MVA aplicável à apuração das bases de cálculos dos produtos vinhos e congêneres nas operações interestaduais de remessa desses a contribuintes mineiros, no período alcançado pela autuação em discussão, entre as quais se incluem operações que envolvem contribuinte industrial localizado no estado do Rio Grande do Sul.

Como exemplo, cite-se os Acórdãos recentes de nº 22.426/17/3ª, 22.449/17/3ª e 22.568/17/2ª proferidos pelas Segunda e Terceira Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

ACÓRDÃO 22.426/17/3ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.449/17/3ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA IMPUGNANTE, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS N.º 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ÍTEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2015), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 21.568/17/2ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS Nº 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ÍTEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Nota-se, ainda, que em relação à Consulta de Contribuintes de nº 183/2013 apontada pela Autuada, não se percebe haver nenhuma contradição entre as suas conclusões e as orientações anteriormente referidas, especialmente porque é indubitoso que a Autoridade Fiscal tenha agido no estrito cumprimento das normas pertinentes à matéria.

Dessa forma, não prospera o argumento apresentado pela Defesa de que a exigência do ajuste da MVA decorra de uma interpretação equivocada da solução de Consulta de Contribuinte nº 183/2013.

Ao contrário, do exame das razões de fato e de direito apresentadas nos autos, constata-se a conduta metódica e criteriosa da Autoridade Fiscal em observar a exata medida da aplicação da lei aos fatos sob exame, sem deixar de considerar a repercussão da incidência sobre tais hipóteses da reformulação da solução de consulta operada nos exatos termos do que se encontra estabelecido no art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

(Grifou-se)

Como se vê, os efeitos da Consulta somente protegem a consulente nos limites exatos da orientação adotada como solução da consulta e desde que não superada por norma superveniente.

Esclareça-se que, no caso da Consulta de Contribuinte nº 183/2013 trazida aos autos às fls.25/26, a Impugnante não foi a Consulente e, portanto, não pode ser eximida de qualquer penalidade e, muito menos, exonerada do pagamento do tributo.

Ressalta-se, por oportuno, que é dever da Administração Pública praticar o ato administrativo com vistas à realização da finalidade perseguida pela lei, com especial atenção para que se imprima à norma administrativa a interpretação que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, conforme preceito estabelecido nos termos do disposto no art. 3º da Lei nº 14.184 de 31/01/02.

Nesse sentido, se há evidência de algum vício que tenha comprometido a solução da Consulta de Contribuintes que importe em desvio da finalidade perseguida pela lei, constitui dever do estado, em sede de revisão de seus próprios atos, a sua retificação em especial atenção aos princípios da legalidade, transparência e da moralidade. Assim, na estrita observância da legislação, se deu a reformulação da referida Consulta de Contribuinte.

Via de consequência, é incontroverso que a exigência do crédito tributário constituído pelo lançamento efetuado nos termos do Auto de Infração em epígrafe, se encontra em conformidade com as normas tributárias vigentes no Sistema Tributário do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado de Minas Gerais, bem como, respaldada pela orientação legítima da Fazenda Pública Estadual em soluções de consultas de contribuintes divulgadas.

Isso posto, corretas as exigências fiscais de FEM (ICMS/ST) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que foram aplicadas no Auto de Infração em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a março de 2014 e, ainda, a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Cláudio dos Santos
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.015/18/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000952518-88	
Impugnação:	40.010145746-59	
Impugnante:	Irmãos Molon Ltda	
	IE: 001046428.00-87	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Augusto Casali/Outro(s)	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

Voto proferido pela Conselheira Lílian Cláudia de Souza, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

No presente caso foi aplicada a majoração da Multa de Revalidação em virtude do recolhimento a menor do tributo devido. Todavia, o art. 56, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 delimita que a penalidade somente poderá ser cobrada em dobro nos casos de ausência de retenção/pagamento do imposto, *in verbis*:

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Ora, o direito tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade tributária por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I, CF delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V do CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade, determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a Lei Mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras

oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

Deste modo, se o Fisco se pauta na legalidade tributária, como deve ser feito, no momento da constituição do crédito tributário, este mesmo princípio deve ser respeitado para escolha dos dispositivos legais aplicáveis às penalidades impostas ao sujeito passivo.

E, no caso específico das multas tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe expressamente que as leis tributárias, que definem infrações ou lhe comina penalidades, devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao contribuinte, é o que a doutrina denomina de “*in dubio pro contribuinte*”, muito semelhante ao princípio do direito processual penal na fase processual do “*in dubio pro reo*”:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

E, conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que o Contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em razão da aplicação incorreta das alíquotas do imposto. Em outras palavras, houve a retenção/recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido, e não ausência de recolhimento ou ausência de retenção do tributo.

Desta feita, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Contribuinte conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar a espécie.

Com relação à alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa, entendemos ser impossível se admitir a possibilidade de retroação do novo

entendimento fiscal que modificou o anteriormente proferido pelo Fisco Mineiro na Solução de Consulta de nº 183/2014, por mais que a referida consulta não tenha sido formulada pela ora Autuada, como explicado a seguir.

A reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 183/2013 foi realizada no dia 21/02/14, isto é, em época que ainda estava vigente a antiga redação do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (efeitos de 30/09/03 a 30/09/14) e, portanto, o entendimento do Fisco Mineiro naquela ocasião foi determinante para a adoção das práticas realizadas pelo Contribuinte, que pautou toda a sua política fiscal na manifestação oficial do estado de Minas Gerais proferida por meio de Consulta à legislação tributária, realizada nos exatos termos da legislação vigente.

Salienta-se que a referida consulta foi publicada no DOEMG – Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, representando, então, “*prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa*”, nos lindes do art.100, inciso III, do CTN, ou seja, costume fiscal, adquirindo contornos normativos de efeitos concretos, visto que, apesar de ser norma complementar do Sistema Tributário Brasileiro, acaba por influenciar destinatários certos e determinados, além do próprio Consulente, que estejam em situação equivalente.

E se a interpretação jurídica originária, adotada pelo Fisco mineiro, referente à permissão de utilização da redução de base de cálculo do imposto para estabelecimentos que não sejam o fabricante da bebida alcoólica comercializada, engendrou uma legítima expectativa e confiança ao contribuinte, que se socorreu dela, em seu planejamento tributário elisivo, seria incoerente e de extrema má-fé pretender a retroação de seus efeitos jurídicos para solapar, contraditoriamente, o direito de creditamento, que a própria Administração Pública Estadual havia permitido, em primeiro lugar.

Portanto, há que se preservar a boa-fé do contribuinte, que agiu em conformidade com o entendimento do Fisco Estadual que fora, posteriormente modificado. Deste modo, a alteração de critério jurídico adotada pela Fiscalização não tem o condão de retroagir de modo a lesar o contribuinte de boa-fé, em respeito aos princípios constitucionais básicos como o da segurança jurídica e da confiança do sujeito passivo.

O ordenamento jurídico pátrio expressamente delimita a impossibilidade de aplicação retroativa dos novos critérios jurídicos adotados pela Autoridade Administrativa, é ver o disposto no art. 146, CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Admitir tal possibilidade de retroação de entendimento fiscal que prejudica o contribuinte seria admitir a nefasta lógica do “*venire contra factum proprium*”.

Doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, **não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.** (Grifou-se)

Nesse sentido, importante também a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.** (Grifou-se).

Assim sendo, a definição de alteração de critério jurídico se amolda perfeitamente ao caso *sub judice*, uma vez que o Fisco Mineiro modificou seu entendimento anterior, contrariando a legítima expectativa do sujeito passivo e, ainda aplicou o entendimento mais gravoso de forma retroativa, o que não se pode admitir.

Ante todos os fundamentos *supra* ventilados, tendo em vista que a Reformulação da Solução de Consulta n.183/2013 da DOLT/SUTRI alterou os critérios jurídicos do próprio Fisco mineiro, seus efeitos jurídicos somente podem ser aplicados para os fatos geradores futuros, *ex vi* do art.146 do CTN, sob pena de se afrontar os princípios da boa-fé objetiva, da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para excluir as exigências fiscais no período anterior a março de 2014 e ainda, para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2018.

Lilian Cláudia de Souza
Conselheira

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.015/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000952518-88	
Impugnação:	40.010145746-59	
Impugnante:	Irmãos Molon Ltda	
	IE: 001046428.00-87	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Augusto Casali/Outro(s)	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art.56 (...)

§ 2º. As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; (grifou-se)

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à inobservância do critério estabelecido nos termos do disposto no item 2, § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, para formação da base de cálculo do ICMS/ST pela Autuada, por não se ter utilizado a MVA ajustada, segundo a nova reformulação da Solução de Consulta de nº 183/2013, a qual foi realizada no dia 21/02/14, com efeitos retroativos, conquanto a Impugnante tivesse pautado a sua conduta pela Solução de Consulta original, que foi realizada 5 (cinco) meses antes, pelo próprio Fisco Mineiro.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art.136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagrações de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de aceção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art.56 (...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (sem destaques no original)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não-retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, dentre outros.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS-ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao Estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliada da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

No que tange à exclusão das exigências fiscais, anteriores a março de 2014, oriundas da retroação dos efeitos da Reformulação da Solução de Consulta nº 183/2013, desde a data de sua publicação até a ocorrência de fatos impositivos pretéritos, não merece prosperar esse entendimento, *concessa venia*, pois o ato administrativo normativo, que interfere na conduta de planejamento fiscal do contribuinte, perde o seu caráter abstrato e se imbuí de efeitos concretos.

Em breves linhas, calha citar a doutrina do renomado administrativista **Hely Lopes Meirelles** (Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção e Habeas Data. 12ª. ed., São Paulo: RT, 1989, p. 17), o qual pontifica com clareza solar sobre os atos administrativos normativos de efeitos concretos, *in verbis*:

(...)

Os atos de efeitos concretos são espécies jurídicas, **que tendo objeto determinado e destinatários certos, não veiculam, em seu conteúdo, normas que disciplinem relações jurídicas em abstrato.**

Exemplos de leis e decretos de efeitos concretos: “entendem-se aqueles que trazem em si mesmos o resultado específico pretendido, tais como as leis que aprovam planos de urbanização, as que fixam limites territoriais, as que criam municípios ou desmembram distritos, as que concedem isenções fiscais; as que proíbem atividades ou condutas individuais; os decretos que desapropriam bens, os que fixam tarifas, os que fazem nomeações e outros dessa espécie.

Tais leis ou decretos nada têm de normativos; são atos de efeitos concretos, revestindo a forma imprópria de lei ou decreto, por exigências administrativas.

Não contêm mandamentos genéricos, nem apresentam qualquer regra abstrata de conduta; atuam concreta e imediatamente como qualquer ato administrativo de efeitos individuais e específicos, razão pela qual se expõem ao ataque pelo mandado de segurança. (grifou-se)

Desse modo, considerando que a reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 183/2013 foi realizada no dia 21/02/14, isto é, em época que ainda estava vigente a antiga redação do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (efeitos de 30/09/03 a 30/09/14) e, ainda que não represente a melhor interpretação jurídica da norma em apreço, é fato que influenciou o planejamento tributário elisivo da Autuada, pois foi amplamente publicada no DOEMG – Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, representando, então, “*prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa*”, nos lindes do art.100, inciso III, do CTN, ou seja, costume fiscal, adquirindo contornos normativos de efeitos concretos, visto que, apesar de ser norma complementar do Sistema Tributário Brasileiro, acaba por influenciar destinatários certos e determinados, além do próprio Consulente, que estejam em situação equivalente.

E se a interpretação jurídica originária, adotada pelo Fisco mineiro, referente à permissão de utilização da redução de base de cálculo do imposto para estabelecimentos que não sejam o fabricante da bebida alcoólica comercializada, engendrou uma legítima expectativa e confiança ao contribuinte, que se socorreu dela, em seu planejamento tributário elisivo, seria incoerente e de extrema má-fé pretender a retroação de seus efeitos jurídicos para solapar, contraditoriamente, o direito de creditamento, que a própria Administração Pública Estadual havia permitido, em primeiro lugar.

Portanto, há aqui um conflito aparente de normas, visto que a Lei n.º 9784/99 (art.2º, parágrafo único, XIII), que cuida do processo administrativo federal, combinada com a Lei mineira n.º 14.182/02 (art.3º e art.5º, III), que cuida do processo administrativo estadual, contrastam com o art.45 do RPTA mineiro c/c a Reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 183/2013.

Máxime se faz a aplicação do critério hierárquico e da prevalência da norma-princípio sobre a norma-regra, como meio de solução do conflito de normas, logo, a norma-princípio da boa-fé objetiva expressa padrão ético direcionado aos administrados, mormente na aplicação derivada da teoria da “*venire contra factum proprium*”.

Segundo o art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei n.º 9784/99, a interpretação da norma jurídica deve atingir o fim público a que se destina, sendo vedada a aplicação retroativa de nova interpretação contrária à anterior, logo, essa norma é simples derivação do princípio da boa-fé objetiva, como será visto alhures.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em reforço argumentativo, é imperioso se frisar que a Lei nº 13.655/18, incluiu o art. 24 e seu parágrafo único à LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), a qual traça diretrizes gerais para todos os ramos do direito, inclusive para o Direito Tributário, quanto à incorporação da teoria da *venire contra factum proprium*, no ordenamento jurídico brasileiro, mormente, pela necessidade de reafirmação da moralidade administrativa, frente à situação conjuntural política atual, *in litteris*:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018). (Grifou-se)

Embora a lei mineira do processo administrativo estadual não trate especificamente dessa vertente de aplicação da boa-fé objetiva, no seu art. 3º e art. 5º, III, acolhe o princípio da boa-fé objetiva, dentro do contraditório e da ampla defesa assegurados a todo processo administrativo mineiro, sem prejuízo da existência de lei nacional obrigatória, consistente no art. 24 da LINDB. Além disso, o próprio art.146 do CTN autoriza somente efeitos jurídicos prospectivos para as modificações introduzidas por decisão administrativa, qual seja a solução de Consulta de Contribuintes nº 183/2013, em sua redação original.

Nesta linha de raciocínio, fica claro que a exigência das diferenças do adicional de alíquota do FEM (Fundo de Erradicação da Miséria), oriundas da aplicação da base de cálculo do ICMS/ST, sem a MVA ajustada, relativas ao período autuado, e no bojo do Auto de Infração, contraria o teor do art.146 do CTN, ferindo o princípio da imutabilidade do critério jurídico do lançamento, relativos a fatos geradores anteriores à revisão jurídica da orientação do Fisco mineiro sobre a matéria.

À guisa de doutrina, o Professor e Tributarista Valter de Souza Lobato, em excerto do recurso de revisão, interposto à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no PTA n. 01.000774327-01, discorre sobre a aplicação em tese do art.146 do CTN e da imutabilidade do critério jurídico do lançamento, *in litteris*:

(...)

O art.146 do CTN não se refere apenas à revisibilidade do lançamento, ou seja, ele não supõe a existência de dois lançamentos diferentes. O primeiro, que teria

utilizado critérios jurídicos mais benéficos ao contribuinte; o segundo que, passando a usar novos critérios jurídicos, representaria uma revisão do anterior, em razão do mesmo fato gerador, o que o art.146 exatamente proíbe.

Jamais! O art. 146 do CTN não se refere apenas a um lançamento anterior, mas sim a **critérios jurídicos anteriores**, quer esses critérios jurídicos tenham sido estampados em uma resposta a consulta administrativa, quer tenham resultado de contratos firmados entre o contribuinte e o Estado – o que se patenteia no caso em tela; quer, ainda, tenham se espelhado em **interpretação da lei**, feita pelo contribuinte, e tolerada pela Administração Tributária – fato do qual esta Eg. Câmara Superior não pode se furtar.

O art.146 preserva tais critérios jurídicos em relação aos fatos geradores a que se aplicaram, ainda que errôneos, ou seja, ainda que posteriormente corrigidos por meio de decisão administrativa ou judicial.

Os novos critérios jurídicos, ainda que mais adequados, somente serão aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores futuros. (...)

A rigor, o art.146, ao adotar o princípio da proteção da confiança, o faz de forma intensa e rígida. Não exige a demonstração subjetiva da confiança do contribuinte, ou dos prejuízos advindos com os seus investimentos por força da aceitação dos critérios jurídicos anteriormente estabelecidos, quer em protocolos, ou ainda em consulta ou lançamento. Ou seja, o contribuinte não precisa demonstrar que acreditou nas promessas fiscais, embora tenha sim depositado a confiança nas Consultas de Contribuintes exaradas pela Administração Tributária. (Grifou-se)

Nesse sentido, calha suplantar a ideia da vertente da *venire contra factum proprium*, mediante a colação dos escólios doutrinários da jurista Judith Martins Costa, doutora em direito pela USP (*Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro*; São Paulo: Saraiva, 2002; pgs.214 a 216), *in verbis*:

“(…) Ao operar negativamente, de forma a impedir ou a sancionar condutas contraditórias, a boa-fé é reconduzida à máxima que proíbe venire contra factum proprium. (...) **O princípio atua em todos os “ramos” do Direito**, tendo suas raízes no direito romano, que, sistematizado no direito intermédio, deu causa ao brocardo *adversus factum suum quis venire non potest*.

Trata-se de uma regra de fundo conteúdo ético que, por refletir princípio geral, independe de recepção legislativa, verificando-se nos mais diversos ordenamentos como uma **vedação genérica à deslealdade**. Na proibição do *venire* incorre quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, verificando-se a ocorrência de dois comportamentos de uma mesma pessoa, diferidos no tempo, sendo o primeiro (*o factum proprium*) contrariado pelo segundo.

(...) Esse breve delineamento conceitual explica a razão pela qual o *venire* tem tido progressiva aceitação nos Tribunais. (...)

Também pela invocação ao *venire* a Administração Pública viu limitada a pretensão de exigir a devolução de vencimentos pagos a servidor durante o período de concessão de licença remunerada, à qual, constatou-se posteriormente, havia sido equivocadamente concedida, em outra hipótese tendo sido a boa-fé o limite que impediu a revisão de contrato que já fora alvo de transação, em anterior oportunidade. (grifou-se)

Da mesma forma, a 2ª Turma do STJ já aplicou a vertente da *venire contra factum proprium*, em matéria tributária, no REsp 1516961/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 22/03/2016, embora o conteúdo dessa decisão não aproveite ao que se debate nesse PTA, cabe salientar o trecho que discorre sobre a aplicação da *venire, in litteris*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO - IPI. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDÉBITO RECONHECIDO EM SENTENÇA DECLARATÓRIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 461 DO STJ. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA E NECESSIDADE DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DISTINTAS PARA O INDUSTRIAL E O PRESTADOR DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. **VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM**. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA Nº 283 DO STF. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA Nº 7 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 166 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. SEGURANÇA CONCEDIDA PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE.

1. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU A LIDE DE FORMA CLARA E FUNDAMENTADA NA MEDIDA EXATA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, ABORDANDO OS PONTOS ESSENCIAIS À SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO. HOUE, INCLUSIVE, EXPRESSA MANIFESTAÇÃO QUANTO AO ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO

FEDERAL E À POSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO NA VIA ADMINISTRATIVA DO DIREITO RECONHECIDO EM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.

2. O ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, INCLUSIVE JÁ SUMULADO (SÚMULA Nº 461 DO STJ), É NO SENTIDO DE QUE "O CONTRIBUINTE PODE OPTAR POR RECEBER, POR MEIO DE PRECATÓRIO OU POR COMPENSAÇÃO, O INDÉBITO TRIBUTÁRIO CERTIFICADO POR SENTENÇA DECLARATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO". COM EFEITO, A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA POSSIBILITA A RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE VALORES PAGOS A MAIOR A TÍTULO DE TRIBUTOS, CONFORME SE VERIFICA DOS ART. 66 DA LEI Nº 8.383/1991 E 74 DA LEI Nº 9.430/1996.

3. DA ANÁLISE DAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL, VERIFICA-SE QUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUE CLASSIFICOU COMO "ARGUMENTO QUE CONFIGURA MÁ-FÉ" O ARRAZOADO FAZENDÁRIO RELATIVO À NECESSIDADE DE EXPEDIÇÃO DE NOTA FISCAL PRÓPRIA PELOS ESTABELECIMENTOS PRESTADORES DO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO (PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E ARTS. 46 E 127 DO CTN), TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS ERAM EMITIDAS CONFORME O ENTENDIMENTO DO FISCO À ÉPOCA, QUE COMPREENDIA A INSTALAÇÃO COMO ETAPA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS ELEVADORES. EM OUTRAS PALAVRAS, O TRIBUNAL A QUO RECHAÇOU O ARGUMENTO POR CONFIGURAR VERDADEIRO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM, PORQUE NA AÇÃO TRANSITADA EM JULGADA A FAZENDA NACIONAL TERIA DEFENDIDO O ENTENDIMENTO DE NOTA FISCAL ÚNICA INCLUINDO O SERVIÇO DE INSTALAÇÃO. DESSA FORMA, NÃO É POSSÍVEL CONHECER DO RECURSO ESPECIAL NO PONTO, SEJA PORQUE A RECORRENTE NÃO IMPUGNOU O SUPRACITADO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO, ATRAINDO, ASSIM, O ÓBICE DA SÚMULA Nº 283 DO STF (É INADMISSÍVEL O RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUANDO A DECISÃO RECORRIDA ASSENTA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO E O RECURSO NÃO ABRANGE TODOS ELES), SEJA PORQUE SOMENTE SERIA POSSÍVEL INFIRMAR O ACÓRDÃO RECORRIDO NESSE PARTICULAR ATRAVÉS DO REVOLVIMENTO DO TÍTULO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO NA AÇÃO DE CONHECIMENTO, MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA, O QUE É VEDADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DO ÓBICE DA SÚMULA Nº 7 DESTA CORTE (A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVAS NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL).

4. AO QUE SE DEPREENDE DO ACÓRDÃO RECORRIDO, NÃO HOUE MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA SOBRE A OBEDIÊNCIA OU NÃO AO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO, O QUE HOUE FOI A DECLARAÇÃO DO DIREITO DE REGULARIZAÇÃO E COMPLEMENTAÇÃO DE EVENTUAL VÍCIO FORMAL CONSTATADO NAS AUTORIZAÇÕES EMITIDAS PELOS ADQUIRENTES DOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ELEVADORES PARA POSSIBILITAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO PELA IMPETRANTE, SOBRETUDO PORQUE O MÉRITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO AINDA NÃO HAVIA SIDO ENFRENTADO PELA SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL QUE INDEFERIRA O PLEITO DA CONTRIBUINTE POR ENTENDÊ-LO INCABÍVEL NA SEARA ADMINISTRATIVA. PORTANTO, A ORDEM CONCEDIDA NO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA NÃO RECONHECEU A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO REQUISITO DO ART. 166 DO CTN PARA FINS DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, NEM RECONHECEU COMO CORRETO O PERCENTUAL DE 30% DO VALOR DA NOTA FISCAL COMO SENDO AQUELE RELATIVO AO SERVIÇO DE INSTALAÇÃO, SOBRE O QUAL NÃO SERIA DEVIDA INCIDÊNCIA DE IPI. ANTES, O MANDAMUS FOI CONCEDIDO APENAS PARA IMPULSIONAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO, RECONHECENDO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO À ANÁLISE ADMINISTRATIVA PROFUNDA SOBRE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORMULADO PELA IMPETRANTE, DE FORMA QUE A ANÁLISE DE OFENSA AO ART. 166 DO CTN FOI POSTERGADA PARA O ÂMBITO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CUJO MÉRITO DEVERÁ SER ANALISADO, OCASIÃO EM QUE SERÃO APURADOS OS VALORES DA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, NAQUILO EM QUE EFETIVAMENTE COMPROVADO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, NESSE MOMENTO, EM OFENSA AOS ARTS. 166 DO CTN, E NEM AO ART. 1º DA LEI Nº 12.016/2009.

5. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.” (SEM DESTAQUES NO ORIGINAL)

Ante todos os fundamentos *supra* ventilados, ainda que a Reformulação da Solução de Consulta n.183/2013 da DOLT/SUTRI representasse a melhor interpretação jurídica a ser dada à antiga redação textual do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (efeitos de 30/09/03 a 30/09/14), a partir do instante em que houve uma modificação de interpretação jurídica contida em ato público de caráter geral promovido pelo próprio Fisco mineiro, seus efeitos jurídicos somente podem ser aplicados para os fatos geradores futuros, *ex vi* do art. 146 do CTN c/c o art. 24 da LINDB, sob pena de se afrontar o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir as exigências fiscais no período anterior a março de 2014 e para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do §2º do art.56 da Lei nº 6.763/75, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro