

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.141/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000980582-05  
Impugnação: 40.010145877-85  
Impugnante: Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A  
IE: 702561423.02-20  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e com o previsto nos arts. 10 e 11 do Regime Especial de Tributação RET nº 312/2011, redação vigente à época dos fatos ocorridos. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 15/04/13 a 23/08/13, em razão de a Autuada, ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas internas de mercadorias, sem observar o disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 10 e 11 do Regime Especial nº 45.00003239-85.

A Autuada é beneficiária do Regime Especial nº 45.00003239-85 (RET nº 312/2011), que dispõe, em seu art. 10, que a alíquota a ser utilizada nas saídas internas de mercadorias por ela promovidas será de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, e em seu art. 11 que, para efeito de apuração da base de cálculo nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, será utilizada a Margem de Valor Agregado – MVA prevista para as operações internas ou aquela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ajustada à alíquota interestadual aplicável, em conformidade com o previsto no art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/112. Acosta os documentos de fls. 114/200, mídia de fls. 202.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de lançamento de fls. 209/210, para alteração dos elementos integrantes da fórmula de cálculo da MVA Ajustada, na forma do art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, adotando:

- “ALQ indiv.” (coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação), o percentual de 12% (doze por cento), em substituição ao de 2% (dois por cento); e

- “ALQ GERAL” (coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna, 12% (doze por cento) ou 18% (dezoito por cento), conforme consignado na nota fiscal, em substituição à alíquota única anteriormente considerada de 12% (doze por cento).

Acosta novo Demonstrativo do Crédito Tributário, às fls. 211, e mídia eletrônica, às fls. 221 dos autos.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 227/228.

A Fiscalização novamente retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de lançamento de fls. 230 e demonstrativos de fls. 231/240, para acatamento das razões da Defesa, no tocante à adequação da MVA do produto de NCM 3910.00, alterando de 44, 88% para 35%.

Acosta novo Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 231), mídia eletrônica (fl. 241) e Quadro Resumo de Cálculos e Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 243).

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada, às fls. 247, adita sua impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 249/268, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 274/291, opina, em preliminar, por rejeitar a arguição de nulidade do lançamento, quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 26/04/13 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 209/210 e 230/243 dos autos.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que o procedimento fiscal, que no seu entendimento, seria o “exploratório”, previsto no art. 66, inciso II do Decreto nº 44.747/08 (RPTA), não caracteriza início de ação fiscal e o Contribuinte deve ser formalmente cientificado do seu início e término, inclusive porque lhe é facultado realizar denúncia espontânea de eventuais débitos.

Concluiu que o trabalho fiscal trata de procedimento exploratório, com base no Relatório Fiscal que descreve os trabalhos desenvolvidos como sendo a “*verificação da regularidade na emissão de documentos fiscais, da integralidade do cumprimento das obrigações principais e acessórias e adequação da escrita fiscal do contribuinte ao disposto no Regime Especial*”.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Prevê o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seus arts. 66 a 68, os procedimentos fiscais auxiliares que podem ser adotados pela Fiscalização e não caracterizam início da ação fiscal, tais como monitoramento e exploratória.

Esclarece o Fisco que o procedimento administrativo, que culminou com a constituição do crédito tributário, caracterizou-se, desde a origem, como procedimento de auditoria, uma vez que buscava verificar a documentação da empresa, com o objetivo de conferir o fiel cumprimento da legislação tributária e fiscal. Tudo de acordo com os arts. 194 e 196 do CTN e arts. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, que estabelece os procedimentos preparatórios para o lançamento.

Como exposto pela Fiscalização, a ação fiscal foi iniciada mediante a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03), no qual foram solicitados, ao Contribuinte, as Planilhas Demonstrativas da apuração mensal do ICMS, inclusive com benefício do RET, de sua titularidade, referente ao período de janeiro de 2013 a março de 2018.

Destaque-se que o exercício do poder público está condicionado a limites constitucionais, legais e regulamentares, sendo de sua essência a formalização dos atos administrativos, inclusive os atos administrativos tributários.

Estabelece o art. 196 do Código Tributário Nacional que a autoridade administrativa, ao proceder ou presidir quaisquer diligências, lavre o termo ou os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos necessários para que se documente o início do procedimento específico que se julgou adequado ao caso concreto, observados forma e procedimentos estabelecidos na legislação, fixando o prazo máximo para sua conclusão.

A legislação mineira estabeleceu, em atenção à determinação contida no CTN, que as diligências que caracterizem procedimentos fiscais para preparação do lançamento sejam formalizadas por termos, dentre eles, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), conforme previsto nos art. 69 e 70 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que emitiu o AIAF, dando ciência ao Contribuinte do início da ação fiscal e tendo verificado o descumprimento das regras contidas no Regime Especial, lavrou o presente Auto de Infração.

Tampouco se sustenta a alegação de nulidade por erro material, decorrente da apuração incorreta do crédito tributário, restando prejudicado o cumprimento das etapas e procedimentos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, no tocante à exata determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido.

Veja-se o que determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da leitura do artigo retrotranscrito, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário (ICMS/ST), quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis, bem como foram apresentadas novas planilhas, após a retificação do crédito tributário.

Tal revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN c/c com ao art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos tributários Administrativos - RPTA. Confira-se:

### CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

### **Decreto 44.747/08 - RPTA**

Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(...)

(Grifou-se)

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que o Fisco, depois de recebida a Impugnação, tendo acatado parte das alegações do Contribuinte, reformulou o crédito tributário e abriu prazo para o Sujeito Passivo, conforme previsto no art. 120 do RPTA.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 15/04/13 a 23/08/13, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas internas de mercadorias, sem observar o disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 10 e 11 do Regime Especial nº 45.00003239-85.

A Autuada é beneficiária do Regime Especial nº 45.00003239-85 (RET nº 312/2011), que dispõe, em seu art. 10, que a alíquota a ser utilizada nas saídas internas de mercadorias por ela promovidas, será de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, e, em seu art. 11 que, para efeito de apuração da base de cálculo nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, será utilizada a Margem de Valor Agregado – MVA prevista para as operações internas ou aquela ajustada à alíquota interestadual aplicável, em conformidade com o previsto no art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos dentre outros documentos, o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); o Relatório fiscal (fls. 08/15); a mídia eletrônica, de fls. 17, contendo o arquivo “Tabela de Cálculo e Demonstrativo NF-e Saídas CFOP 5.401”; o “Quadro Resumo de Cálculos e Demonstrativo do Crédito Tributário” (fl. 19); as cópias de Notas Fiscais Eletrônicas, por amostragem, de fls. 21/54; cópia do RET 312/2011 – versões 1 e 2 (fls. 56/69).

A Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores compreendidos entre 15 e 25 de abril de 2013, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013, somente expira em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 26/04/18 (fl. 89).

Mediante a análise da escrita fiscal da Contribuinte, visando verificar o cumprimento do Regime Especial, do qual é beneficiária a Lima & Pergher, a Fiscalização identificou que foram consignadas, nas notas fiscais de saídas relativas às mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária (CFOP 5.401), alíquotas de ICMS que variam de 12% a 25 % para os produtos de limpeza e polimento, portanto, sem observar o disposto no art. 10 do Regime Especial e, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, não foi adotada a MVA Ajustada, conforme previsto no art. 11 do referido regime, com a redação vigente no período autuado.

Trata o Regime Especial PTA nº 45.00003239-85 (RET nº 312/2011), versão atualizada pela SUTRI em 25/03/13, dentre outros benefícios, da alíquota a ser aplicada nas saídas internas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como da formação da base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se:

Art. 10 . Nas saídas internas de mercadorias promovidas pela Lima & Pergher, será utilizada a alíquota de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior.

Art. 11. Para efeito de apuração da base de cálculo, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição, será utilizada a MVA prevista para as operações interestaduais ou aquela ajusta à alíquota interestadual aplicável, na forma prevista no art. 19, § 7º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS. (Grifou-se).

O referido art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, dispõe em seu § 7º:

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

(...)

***Efeitos de 1º/07/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, I, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:***

§ 7º Nas operações internas com mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja reduzida em virtude de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ajustada à alíquota geral, observada a fórmula "MVA ajustada = {[ (1 + MVA-ST original) x (1 - ALQ indiv) / (1 - ALQ geral)] - 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;

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 indiv é o coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação;

IV - ALQ geral é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituído com a mercadoria em operação interna.

§ 8º Para efeitos do disposto do § 7º deste artigo, considera-se alíquota efetiva o resultado da equação "ICMS destacado / base de cálculo original (sem redução) x 100.

Para apuração da correta base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco importou os dados das notas fiscais eletrônicas do banco de dados da SEF/MG, exportando para planilha Excel denominada "Tabela de Cálculo e Demonstrativo NF-e Saídas CFOP 5.401", incluindo as colunas "Alíquota correta", "Valor do ICMS correto", "MVA Ajustada", "BCST correta", "VLRST correto" e "Diferença ICMS/ST".

A Impugnante alega, em sua Defesa, que as disposições contidas nos arts. 10 e 11 do RET nº 312/2011, utilizadas pela Fiscalização para fundamentar a presente autuação, são inaplicáveis, visto que foram canceladas e tornadas sem efeito por decisão da Comissão de Políticas Tributária (CPT), em reunião realizada em 16/05/13, sendo incorporada pela Superintendência de Tributação (SUTRI), mediante a alteração do referido RET, promovida em 19/07/13.

Apresenta o seguinte resumo dos eventos, que resultaram na alteração do RET:

- em 25/05/11 foi firmado o Protocolo de Intenções nº 021/2011 (Doc. 04), entre o Estado de Minas Gerais e a Impugnante, prevendo compromissos de ambas as partes;

- em 12/08/11, foi expedido o RET nº 312/2011 pela SUTRI, em conformidade com o tratamento tributário diferenciado concedido no Protocolo de Intenções nº 021/2011;

- a redação dos arts. 10 e 11 do citado RET, que vigeu até 31/08/12, não previam as obrigações relacionadas pelo Fisco, que culminaram na autuação da Impugnante;

- em 16/08/12, foi requerida a prorrogação do regime especial (Doc. 06), o que foi acatado pela Delegacia Fiscal de Uberlândia (Doc. 07), com a mesma redação até 31/08/13;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em 18/12/12, foi requerida pela Impugnante o aditivo ao Protocolo de Intenções nº 021/2011, para inclusão no rol de produtos beneficiados as NCMs relativas às “ceras e desinfetantes” (Doc. 08);

- em 06/03/13, a CPT decidiu acatar o pleito da Impugnante para inclusão das ceras e desinfetantes, por meio do Termo Aditivo anexo (Doc. 09), porém, unilateralmente, propôs a alteração das disposições da Cláusula Décima do Protocolo para prever a obrigação de destaque do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas internas e ajuste da base de cálculo das mercadorias sujeitas a substituição tributária, na forma do art. 19, § 7º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- em 25/03/13 as alterações deliberadas pela CPT foram contempladas na nova redação do RET nº 312/2011 (Doc. 10), e foram incluídas nos arts. 10 e 11 do Regime Especial, tendo sido a Impugnante cientificada em 19/04/13;

- em face da alteração do RET impactar negativamente o seu planejamento econômico, a Impugnante se reuniu com o Subsecretário de Fazenda e com o Superintendente da Fazenda em Uberlândia, solicitando o cancelamento das alterações do RET, tendo elaborado correspondência anexa (Doc. 11), por meio da qual formalizou os pontos tratados na reunião;

- em 16/05/13, a CPT deliberou pelo cancelamento das alterações realizadas no Protocolo de Intenções nº 021/2011 e pelo restabelecimento da redação originária do RET, cuja vigência iria até 31/08/13;

- em 19/07/13, a SUTRI corporificou as alterações deliberadas pela CPT, emitindo RET nº 312/2011 anexo (Doc. 12), por meio do qual cancelou as alterações que haviam sido introduzidas em 25/03/13, restabelecendo a redação originária do RET vigente até 31/08/12, que se encontra prorrogada até 31/08/13.

Conclui a Impugnante, que a deliberação da CPT em 06/03/13, reproduzida no RET, emitido em 25/03/13, pela SUTRI, foram tornados sem efeito, razão pela qual são imprestáveis para fundamentar o presente Auto de Infração.

Por seu turno, a Fiscalização afirma que a acusação fiscal de apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, tem fundamento nos arts. 10 e 11 do Regime Especial de Tributação – RET nº 312/2011, emitido em 25/03/13 (fls. 60/71), concedido à Autuada no âmbito do PTA nº 45.000003239-85, vigente a partir da data do recebimento, pela Contribuinte, o que ocorreu em 15/04/13 (vide recibos às fls. 58/59 e 70) até 23/08/13, quando foi novamente alterado pela CPT, para a retirada da obrigação do destaque do ICMS operação própria com alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, sem previsão de retroatividade.

Destaca o Fisco que a nova versão do Regime, no qual ocorreu a exclusão dos ditos arts. 10 e 11, emitida pela SUTRI em 19/07/13 (versão 2), continha, em seu art. 24, a previsão expressa de entrada em vigor na data da ciência à Lima & Pergher de seu deferimento, o que ocorreu, efetivamente, em 24/08/13.

Portanto, entende que resta demonstrada a validade e vigência dos termos do regime para o período indicado no Auto de Infração, pois, como se pode observar, não houve previsão de retroatividade para a revogação dos dispositivos.

Como se vê, a controvérsia se dá em relação à vigência da versão do RET nº 312/2011, cuja redação contempla, nos arts. 10 e 11, as seguintes obrigações para o Contribuinte: 1) destacar a alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas internas de mercadorias por ela promovidas, quando a legislação estabelecer percentual superior, e 2) apurar a base de cálculo, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição, utilizando a MVA, na forma prevista no art. 19, § 7º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

De um lado, entende a Autuada que a versão, posteriormente emitida pela Sutri, em 19/07/13, a qual contemplou as alterações deliberadas pela Comissão de Políticas Tributárias (CPT), em reunião ocorrida em 16/05/13, que tratou do cancelamento das alterações que haviam sido introduzidas em 25/03/13, é a redação que deve ser considerada vigente no período autuado, uma vez que tal decisão restabeleceu a redação originária do RET vigente até 31/08/12, prorrogada até 31/08/13.

De outro, o Fisco se baseia no art. 24, constante da redação do RET, emitida pela SUTRI em 19/07/13, que prevê que a redação, ora alterada, entrou em vigor a partir da data da ciência do Contribuinte e não estabelece retroatividade dos dispositivos, de modo a invalidar a redação vigente no período de 15/04/13 a 24/08/13.

De fato, os arts. 10 e 11, com a redação na qual foi amparada a autuação fiscal, consta apenas da versão do RET vigente no período 15/04/13 a 24/08/13, tendo sido excluída da versão emitida pela SUTRI em 19/07/13 (fls. 75/85).

Diz o citado art. 24 do Regime Especial, em sua redação de 19/07/13:

Art. 24. Este Regime Especial entra em vigor na data da ciência à LIMA & PERGHER de seu deferimento e produzirá efeitos até 31 (trinta e um) de agosto de 2014, podendo ser prorrogado, por ato do Superintendente de Tributação, desde que:

Verifica-se que não há qualquer menção à retroação dos efeitos do regime especial ou convalidação de operações realizadas em desacordo com os dispositivos contidos nos arts. 10 e 11, da redação anterior.

Observa-se que a Impugnante, mediante o documento de fls. 186, endereçado a Diretoria de Análise de Investimentos (DAI/SUTRI), requer o cancelamento da vigência e a alteração do Parecer – PTA nº 45.00003239-85, Regime Especial de Tributação RET nº 312/2011, PTA nº antigo 16.000421782-62.

Esclarece que “o cancelamento da vigência se faz necessária para nova análise de impactos, conforme acordado em reunião realizada na Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, que contou com a participação das partes”.

Em resposta à petição da Autuada, a SUTRI assim se manifesta (fl. 188):

*“O Contribuinte solicitou que seja desconsiderada a aprovação, em 06/03/13, do Primeiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 021/2011, mantendo em vigor a sua redação original.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Diante disso, a Diretoria de Análise de Investimentos desta Superintendência (DAI/SUTRI) informa, através do Encaminhamento DAI nº 108/2013, de 08/07/2013, que foi aprovada pela Comissão de Política Tributária (CPT) da Subsecretaria da Receita Estadual, em reunião realizada no dia 16/05/13, a seguinte redação:*

***“Alteração de ofício do RET, mantendo a redação do RET 312/2011, vigente até 31/08/2012, excluindo o destaque de 12% nas operações internas, quando a legislação estabelecer percentual superior e também a inclusão de novas mercadorias.***

*As demais alterações relativas à Resolução do Senado Federal nº 13/2012 deverão ser mantidas, conforme deliberação geral CPT de 20/12/2012”.*

Como se vê, foi acatado pela SUTRI, apenas a alteração do RET, não tem sido contemplado o cancelamento da vigência do RET anterior, o que, caso ocorresse, estaria, necessariamente, expresso, tanto no parecer da SUTRI, quanto na redação alterada do Regime Especial, que contemplou o cancelamento das disposições contidas nos arts 10 e 11 do RET de 25/03/13.

Portanto, no período compreendido entre 15/04/13 a 25/08/13, a Contribuinte estava obrigada a utilizar nas saídas internas de mercadorias por ela promovidas, a alíquota de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior e apurar a base de cálculo, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição, utilizando a MVA prevista para as operações interestaduais ou aquela ajustada à alíquota interestadual aplicável, na forma prevista no art. 19, § 7º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

A Impugnante alegou ainda que, caso não entendesse pela indevida aplicação dos arts. 10 e 11 do RET, ainda assim, o Auto de Infração deveria ser declarado nulo por ofensa ao princípio da segurança jurídica, ao princípio do ato jurídico perfeito, e ao art. 178 do Código Tributário Nacional.

Afirma que o benefício fiscal usufruído pela Impugnante é da espécie “condicionado” e por prazo certo, visto que a sua fruição está subordinada ao cumprimento de diversas contrapartidas por parte da Impugnante, previstas na Seção II do Protocolo de Intenções nº 021/2011; e que 16/08/12, foi requerida a prorrogação do regime especial, tendo sido prorrogado até 31/08/13.

Entende que, em se tratando de benefício condicionado e por prazo certo é indubitável que se aplica à espécie o disposto no art. 178 do CTN, que preconiza que “*não podem ser revogadas a qualquer tempo as isenções fiscais concedidas por prazo certo e sob condições*”.

Tal dispositivo seria decorrente do art. 5º, inciso XXXVI da CF/88, que assegura que nenhuma lei pode prejudicar o ato jurídico perfeito, assim entendido aquele consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, bem como do princípio constitucional da segurança jurídica, que impõe à Administração Pública, no âmbito tributário, o dever de garantir certeza e estabilidade às suas decisões, leis e atos normativos.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam.

O Regime Especial de Tributação, previsto no art. 49 e seguintes do RPTA, tem caráter individual e depende de requerimento do interessado, em atendimento às peculiaridades das operações e prestações por ele realizadas.

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, **de caráter individual**, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

Parágrafo único. As comunicações e intimações ao contribuinte serão efetuadas em sua caixa postal vinculada ao SIARE, ressalvado o disposto no § 6º do art. 52-A.

Art. 50. O regime especial será concedido:

I - para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar;

II - nas hipóteses previstas no regulamento do tributo. (Grifou-se)

O RET nº 312/2011 foi concedido à Contribuinte, com fundamento no Protocolo de Intenções nº 021/2011, como já exposto, em caráter individual, autorizando o diferimento do pagamento do ICMS incidente na entrada, em decorrência de importação direta do exterior, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e do diferencial de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente, bem como autorizou o crédito presumido, nas saídas de produtos industrializados, de forma que a carga tributária efetiva seja de 2% (dois por cento).

Posteriormente, teve a sua redação alterada para inclusão da previsão de destaque de alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas internas, quando a legislação estabelecesse alíquota superior e para determinar a apuração da base de cálculo, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, na forma prevista no art. 19, § 7º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em nenhum momento, as alterações do RET atingiram os benefícios fiscais concedidos no Protocolo de Intenções, acordado entre a Autuada e o Estado de Minas Gerais.

O art. 10 trata da alíquota a ser destacada de 12% (doze por cento), nas saídas internas, não impactando a apuração do imposto a ser recolhido pela Autuada, visto que manteve inalterado o crédito presumido (na forma de carga tributária efetiva) e o art. 11 trata da apuração da base de cálculo do ICMS/ST, imposto este que se refere à operação subsequente, ou seja, é arcado pelo Contribuinte substituído.

Considerando o benefício do RET (crédito presumido que resulta em carga tributária efetiva) como isenção parcial, ainda assim deve-se observar o disposto no § 2º do art. 179 do CTN:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

De todo modo, tais disposições legais não têm pertinência com a discussão dos autos, visto que não foi contemplada na alteração do RET, ora discutida, os artigos que tratam de crédito presumido.

Quanto ao argumento da Impugnante de que as alterações realizadas impactam negativamente o seu planejamento econômico, que foram realizadas sem qualquer negociação e sem o apontamento de motivo válido que autorizasse ou justificasse a alteração, portanto, sem considerar a previsão contida na Cláusula Décima Segunda do Protocolo de Intenções, também não tem o condão de afastar a acusação fiscal.

O art. 61 do RPTA prevê a possibilidade de revogação ou alteração do Regime Especial pela autoridade competente, quando este se mostrar prejudicial ou inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual ou ocorrerem fatos que aconselhem tais medidas. Confira-se:

Art. 61. O regime especial concedido poderá ser:

I - revogado ou alterado pela autoridade competente quando:

- a) se mostrar prejudicial ou inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual;
  - b) ocorrer descumprimento de obrigação tributária por parte do beneficiário;
  - c) ocorrerem fatos que aconselhem tais medidas;
- (...)

Afirma a Impugnante que não se pode alegar que a alteração tem respaldo no inciso II, do art. 19, que prevê a possibilidade de alteração do regime, na hipótese dele se tornar prejudicial à Fazenda, pois seria necessário demonstrar documentalmente os prejuízos sofridos, não previstos à época da assinatura do RET, o que não aconteceu no caso em tela.

Entretanto, como bem observa o Fisco, a alteração do Regime Especial se deu em razão da observação, pela SUTRI, conforme consignado no **Parecer** de fls.

171/173, datado de 25/03/13, da decisão da CPT, que “*aprovou, em reunião realizada em 20/12/12, alterações no tratamento tributário concedido neste Regime, diante da entrada em vigor, a partir de 1º de janeiro de 2013, da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 (...)*”, que estabeleceu alíquota de 4% (quatro por cento) para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Tampouco pode ser acatado a alegação da Impugnante, de que os efeitos da autuação devem ser restritos ao período anterior a decisão da CPT, uma vez que a partir da referida data, a Fazenda já estaria ciente das revogações dos dispositivos do RET, devendo em razão disso, os seus efeitos, acatados pela SUTRI, em 19/07/13, retroceder à 16/05/13, data da tomada da referida decisão.

Cabe destacar que a concessão de regimes especiais é ato discricionário da administração tributária, que pode concedê-los de ofício ou mediante requerimento do interessado, sendo-lhe facultado, a qualquer momento, alterá-lo ou revogá-lo, observando os critérios de oportunidade e conveniência.

Registre-se que todas as alterações promovidas ao longo do regime foram formalmente comunicadas ao Contribuinte e motivadas, pelo atendimento do interesse público que deve nortear todo e qualquer ato administrativo.

Logo, o contribuinte beneficiário do regime especial está obrigado ao cumprimento de todas as disposições nele contidas, não lhe sendo permitido se insurgir contra o tratamento que lhe foi concedido mediante sua própria requisição, durante a sua vigência.

Superada a questão da aplicação do RET no período autuado, insta examinar, ainda, a arguição da Defesa quanto à apuração da suposta diferença de base de cálculo, decorrente da aplicação dos arts. 10 e 11 do RET, na qual a Fiscalização teria cometido equívocos, quais sejam:

- o art. 10 do RET previa a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), nas saídas internas, na hipótese de a legislação prever alíquota superior, esta seria a alíquota individual da Impugnante. Entretanto, o Fisco aplicou com “alíquota individual” 2% (dois por cento), que corresponde à carga tributária efetiva decorrente do crédito presumido, conforme se verifica fixado na fórmula da planilha anexa (Doc. 13);

- na apuração a Fiscalização utilizou a MVA original, informada na nota fiscal, a qual estaria incorreta, pois a Impugnante, à época da emissão das notas fiscais, utilizou MVA superior à prevista na legislação, tendo o Fisco aproveitado o erro, ao invés de corrigi-lo.

Primeiro, convém esclarecer que, para apuração da correta base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco importou os dados das notas fiscais eletrônicas do banco de dados da SEF/MG, exportando para planilha Excel denominada “Tabela de Cálculo e Demonstrativo NF-e Saídas CFOP 5.401”, incluindo as colunas “Alíquota correta”, “Valor do ICMS correto”, “MVA Ajustada”, “BCST correta”, “VLRST correto” e “Diferença ICMS/ST”.

Portanto, o referido erro de MVA original decorreu de utilização, por parte do Fisco, de informações consignadas nos documentos fiscais da própria Autuada.

Após ser informado, por ocasião do aditamento à impugnação, que a MVA original incorretamente utilizada pela Autuada, se referia às operações com a NCM 3910.00, a Fiscalização prontamente retificou os cálculos e reformulou o lançamento, adotando a MVA original de 35% (trinta e cinco por cento), em substituição à de 44,88% (quarenta e quatro virgula oitenta e oito por cento), anteriormente informada.

Estabelece o § 7º do art.19 do Anexo XV do RICMS/02, o cálculo da MVA Ajustada, adotando a seguinte fórmula: “MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ indiv}) / (1 - \text{ALQ geral})] - 1\} \times 100$ ”, sendo que a “ALQ indiv.”, corresponde à alíquota efetiva aplicável à operação, que segundo o § 8º do mesmo artigo é obtida mediante a equação: “ICMS destacado / base de cálculo original (sem redução) x 100”.

Assim sendo, a alíquota individual corresponde à alíquota efetiva, aplicável à operação, qual seja, o percentual de 12% (doze por cento), conforme previsto no art. 10 do RET, ou seja, o resultado da equação “ICMS destacado / base de cálculo original (sem redução) x 100”, conforme esclarecido no § 8º do mesmo art. 19.

A alíquota geral corresponde à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto, com a mercadoria, em operação interna, 12% (doze por cento) ou 18% (dezoito por cento), conforme consignado na nota fiscal.

Assim, a Fiscalização corretamente acatou o argumento da Impugnante e corrigiu os cálculos, passando a considerar na fórmula da MVA Ajustada como “ALQ indiv.” (coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação), o percentual de 12% (doze por cento), em substituição ao de 2% (dois por cento) e como “ALQ GERAL”, a alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna, 12% (doze por cento) ou 18% (dezoito por cento), conforme consignado na nota fiscal, em substituição à alíquota única anteriormente considerada de 12% (doze por cento).

Assim, após promovidas as reformulações do crédito tributário, a apuração do ICMS/ST devido está de acordo com os arts. 10 e 11 do RET e § 7º, do art. 19, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, vigentes no período autuado.

Portanto, corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro, conforme prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante sustenta que a soma das multas aplicadas (revalidação e isolada), resulta em valores nitidamente confiscatórios, devendo ser afastadas, ou no mínimo, reduzidas ao patamar de 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido.

Todavia, a multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto. Esta não se confunde com a multa isolada, que se aplica em razão do descumprimento de obrigação acessória. Assim, a incidência concomitante das multas em questão está prevista nos exatos termos da legislação pertinente, não se vislumbrando qualquer ilegalidade em suas exigências.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

No tocante ao pedido de redução das multas aplicadas, ao patamar de 100% (cem por cento) do valor do imposto, não pode ser acatado, visto que não encontra amparo na legislação tributária. Tampouco pode ser aplicado o benefício previsto no § 3º, do art. 53, da Lei nº 6.763/75, em razão da vedação constante no § 5º do mesmo artigo, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora), que a reconhecia para as exigências relativas ao período anterior a 26/04/13, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia para as exigências relativas ao período anterior a 18/04/13. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 209/210 e 230/243 dos autos, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo César da Silva Filho

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

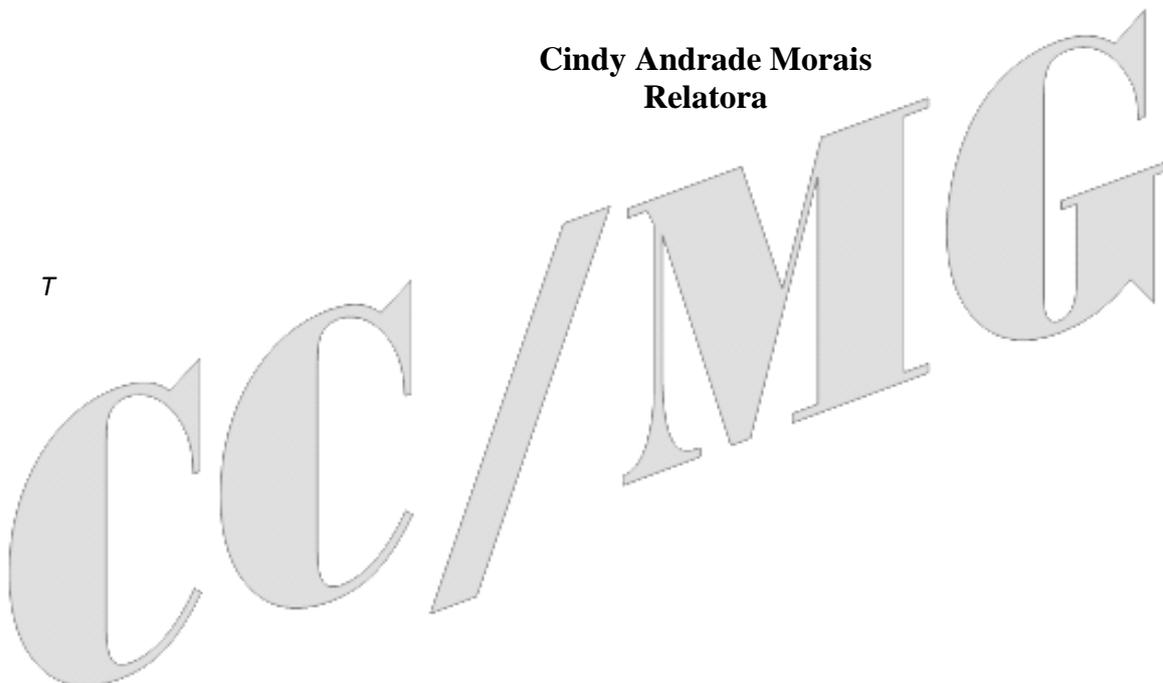
e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora**

T



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	23.141/18/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000980582-05	
Impugnação:	40.010145877-85	
Impugnante:	Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A	
	IE: 702561423.02-20	
Proc. S. Passivo:	Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pela Conselheira Lilian 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.

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 15/04/13 a 23/08/13, em razão de a Autuada, ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas internas de mercadorias, sem observar o disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 10 e 11 do Regime Especial nº 45.00003239-85, do qual é beneficiária.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência em período anterior a 26/04/13, pelos motivos expostos a seguir.

O CTN dispõe dois prazos decadenciais para a Fiscalização constituir o crédito tributário. No art. 173, inciso I, o referido código determina que o prazo será contado em 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa decadência é aplicável, por exemplo, para tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como o IPTU, de competência municipal.

Já no art. 150, §4º, o CTN determina que o prazo será contado em 5 (cinco) anos do fato gerador do tributo, quando este for sujeito ao lançamento por homologação. Isto é, nos casos em que a legislação determina que cabe ao contribuinte apurar e recolher o tributo nos termos em que considera pertinente em sua contabilidade. É ver a redação do dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Percebe-se que a exceção à aplicação do dispositivo somente se dará quando houver constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo retromencionado.

No caso dos autos, não restou caracterizado dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, pois o lançamento decorre de recolhimento a menor de ICMS/ST em razão de aplicação equivocada da base de cálculo do imposto, uma vez que, no entendimento do Fisco Mineiro, o sujeito passivo teria descumprido as normas do RET ao qual está submetido, todavia, o que se verifica foi uma verdadeira alteração de critério jurídico realizada pela Fazenda ao modificar unilateralmente as regras do Regime Especial ao qual o contribuinte estava sujeito no período autuado sem que a empresa tivesse sido consultada. Ademais, basta a leitura do Auto de Infração para constatar que a Fiscalização não imputa à Autuada nenhuma conduta relacionada a dolo, fraude ou simulação.

Pois bem, analisando o art. 150, §4º do CTN, o STJ possui entendimento pacificado em sede de repetitivos de que ele se aplica sempre que o contribuinte tenha apurado o tributo e realizado o pagamento do que entende devido, ainda que a fiscalização venha posteriormente lançar o tributo complementar.

Neste sentido, destaca-se o REsp nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual foi afirmado que:

“A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO, EM SE TRATANDO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, **QUANDO OCORRE PAGAMENTO ANTECIPADO INFERIOR AO EFETIVAMENTE DEVIDO**, SEM QUE O CONTRIBUINTE TENHA INCORRIDO EM FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO, NEM SIDO NOTIFICADO PELO FISCO DE QUAISQUER MEDIDAS PREPARATÓRIAS, OBEDECE A REGRA PREVISTA NA PRIMEIRA PARTE DO § 4º, DO ARTIGO 150” (RESP Nº 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18.09.2009).

Assim sendo, em havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o STJ entende pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, sendo:

“*DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO*” (STJ, 1ª SEÇÃO, AGRG NOS ERESP 1199262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, JULGADO EM 26/10/2011, DJE 07/11/2011).

O que se denota dos autos, inclusive do Relatório da autuação é que o contribuinte declarou as operações tributáveis e ainda realizou o recolhimento antecipado do valor do imposto que entendeu ser devido e, de acordo com esta

sistemática, novamente salientamos outros precedentes do STJ pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN na hipótese em que o contribuinte apurou e declarou o tributo que entendia devido.

Cite-se, novamente, o REsp nº 973.733/SC, no qual o STJ entendeu que não se aplica o art. 173, I do CTN quando o débito é declarado pelo contribuinte, aplicando-se apenas à situação em que inexistente “*prévia declaração do débito*”. É ver o trecho pertinente do acórdão, extraído do voto do Min. Relator:

“ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO”.

Diante desse entendimento, o STJ editou a Súmula 555:

**QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO**, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Infere-se diretamente da Súmula 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito.

A razão para tanto é que se o contribuinte se omite totalmente, deixando de exercer sua atividade de apurar e declarar o débito, não há objeto sobre o qual a Fazenda deva se pronunciar nos termos do art. 150, §4º do CTN. Daí a contagem do prazo decadencial recair no art. 173, inciso I do CTN.

Inclusive, esse já era o entendimento doutrinário antes do advento da Súmula 555/STJ:

(...) a aferição da regra de decadência aplicável se faz a partir da forma exteriorizada pelo contribuinte. Leia-se em forma exteriorizada, a produção/verbalização de instrumentos (DARF e/ou DCTF, DIPJ, todas no prazo próprio) devidamente cientificados à administração tributária, como previsto na legislação. Veja: se se diz ‘forma exteriorizada’ não está sob atenção o conteúdo inserto naquela forma. É dizer, se o contribuinte põe forma e a comunica validamente à SRF, isto, de per si, já é suficiente para decidir qual o prazo decadencial aplicável. Em resumo, não se perquire do conteúdo e conseqüente validade de tais formas ‘exteriorizadas’ na

determinação preliminar do prazo decadencial para revisão da atividade do contribuinte. Se elas foram produzidas e adequadamente exteriorizadas, necessariamente o Fisco deverá produzir a contraforma, no prazo do artigo 150, § 4º do CTN, para poder afastar os efeitos da homologação tácita” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). Decadência no Imposto sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 30)

Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)

(...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento. (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 440-441 e 444-445)

E, conforme documentação acostada aos autos, verifica-se que houve o efetivo recolhimento e declaração dos valores que o Sujeito Passivo entendeu serem devidos a título de ICMS/ST decorrente de suas operações e prestações tributadas.

Dessa forma, na esteira do consolidado entendimento do STJ, inclusive sumulado e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo que as exigências do Auto de Infração que correspondem ao período anterior a 26/04/13, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração somente em 26/04/18.

No tocante ao mérito, entendo pela improcedência do lançamento, mas para se justificar a impossibilidade de manutenção do lançamento, importante fixar algumas premissas fáticas.

- em 25/05/11 foi firmado o Protocolo de Intenções nº 021/2011 (Doc. 04), entre o Estado de Minas Gerais e a Impugnante, prevendo compromissos de ambas as partes;

- em 12/08/11, foi expedido o RET nº 312/2011 pela SUTRI, em conformidade com o tratamento tributário diferenciado concedido no Protocolo de Intenções nº 021/2011;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a redação dos arts. 10 e 11 do citado RET, que vigeu até 31/08/12, não previam as obrigações relacionadas pelo Fisco, que culminaram na autuação da Impugnante;

- em 16/08/12, foi requerida a prorrogação do regime especial (Doc. 06), o que foi acatado pela Delegacia Fiscal de Uberlândia (Doc. 07), com a mesma redação até 31/08/13;

- em 18/12/12, foi requerida pela Impugnante o aditivo ao Protocolo de Intenções nº 021/2011, para inclusão no rol de produtos beneficiados as NCMs relativas às “ceras e desinfetantes” (Doc. 08);

- em 06/03/13, a CPT decidiu acatar o pleito da Impugnante para inclusão das ceras e desinfetantes, por meio do Termo Aditivo anexo (Doc. 09), porém, unilateralmente, propôs a alteração das disposições da Cláusula Décima do Protocolo para prever a obrigação de destaque do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas internas e ajuste da base de cálculo das mercadorias sujeitas a substituição tributária, na forma do art. 19, § 7º, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- em 25/03/13 as alterações deliberadas pela CPT foram contempladas na nova redação do RET nº 312/2011 (Doc. 10), e foram incluídas nos arts. 10 e 11 do Regime Especial, tendo sido a Impugnante cientificada em 19/04/13;

- em face da alteração do RET impactar negativamente o seu planejamento econômico, a Impugnante se reuniu com o Subsecretário de Fazenda e com o Superintendente da Fazenda em Uberlândia, solicitando o cancelamento das alterações do RET, tendo elaborado correspondência anexa (Doc. 11), por meio da qual formalizou os pontos tratados na reunião;

- em 16/05/13, a CPT deliberou pelo cancelamento das alterações realizadas no Protocolo de Intenções nº 021/2011 e pelo restabelecimento da redação originária do RET, cuja vigência iria até 31/08/13;

- em 19/07/13, a SUTRI corporificou as alterações deliberadas pela CPT, emitindo RET nº 312/2011, anexo (Doc. 12), por meio do qual cancelou as alterações que haviam sido introduzidas em 25/03/13, restabelecendo a redação originária do RET vigente até 31/08/12, que foi prorrogada até 31/08/13.

Conclui a Impugnante, que a deliberação da CPT em 06/03/13, reproduzida no RET, emitido em 25/03/13, pela SUTRI, foram tornados sem efeito, razão pela qual são imprestáveis para fundamentar o presente Auto de Infração.

Por seu turno, a Fiscalização afirma que a acusação fiscal de apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, tem fundamento nos arts. 10 e 11 do Regime Especial de Tributação – RET nº 312/2011, emitido em 25/03/13 (fls. 60/71), concedido à Autuada no âmbito do PTA nº 45.000003239-85, vigente a partir da data do recebimento, pela Contribuinte, o que ocorreu em 15/04/13 (vide recibos às fls. 58/59 e 70) até 23/08/13, quando foi novamente alterado pela CPT, para a retirada da obrigação do destaque do ICMS operação própria com alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, sem previsão de retroatividade.

A sucessão de atos relativos às alterações promovidas no RET pela Fiscalização, sobretudo no que tange às regras dos artigos 10 e 11 do referido regime, as quais foram alteradas unilateralmente pelo Estado de Minas Gerais e, um mês após a sua inclusão no RET foram revogadas por deliberação da CPT, nutrem no Sujeito Passivo uma expectativa de que não poderá haver autuação referente a período em que tais normas vigoraram, uma vez que tal conduta contraria frontalmente os princípios da segurança jurídica, do *non venire contra factum proprium* e ainda representa clara alteração de critério jurídico, o que não pode ser admitido, sob pena de se ferir o princípio da confiança do sujeito passivo.

Regimes Especiais de Tributação são firmados a partir de um **acordo** realizado entre o Poder Público e o contribuinte, e por acordo entende-se que ambas as partes estão dispostas a ceder parcialmente em suas reivindicações para que se chegue a um consenso, o qual será suficiente para agradar as duas partes envolvidas.

A partir deste contexto é que são firmados os protocolos de intenção, que antecedem a concessão do RET, nos quais as expectativas das partes são expressas. **Assim, é inegável que para que um regime especial seja celebrado é indispensável que haja acordo entre as partes sobre o seu conteúdo, do contrário o particular irá se submeter à tributação disposta na legislação estadual sem maiores ressalvas.**

No caso ora *sub judice* o regime inicial correspondia às exatas expectativas das partes, todavia, ao solicitar a inclusão de dois novos produtos no RET o Sujeito Passivo foi surpreendido com a alteração dos artigos 10 e 11 de seu regime, que lhe impunham uma tributação mais severa relativa à base de cálculo dos tributos sujeitos à sistemática da substituição tributária.

Ora, para que tais normas pudessem ser lícitamente inseridas no regime especial seria indispensável, no mínimo, a oitiva do Contribuinte antes da alteração das regras vigentes, entretanto, o Fisco decidiu, de forma unilateral e contrariando as legítimas expectativas do Sujeito Passivo, “alterar as regras do jogo” em uma clara violação ao princípio da segurança jurídica.

Como se não bastasse, cerca de 02 meses após a referida alteração do RET, a própria Fiscalização, após provocação do Sujeito Passivo, reviu seu posicionamento, **cancelando as novas normas do RET que haviam sido incluídas de forma unilateral.**

É ver que, o estado de Minas Gerais, de forma arbitrária, alterou um acordo pactuado entre as partes, agravando a sistemática da tributação anterior e, cerca de 02 meses após a referida alteração, órgãos do próprio Fisco Mineiro **cancelaram as referidas alterações.** Todavia, este mesmo estado, agora está a exigir do Contribuinte a suposta diferença devida a título de ICMS/ST com fundamento nos dispositivos alterados e, posteriormente revogados, de seu Regime Especial, sob a justificativa que a revogação não teria sido realizada com efeitos retroativos. Ora, tal postura não pode ser considerada crível.

É nítido que o lançamento viola a segurança jurídica, um dos pilares de todo o ordenamento jurídico, e ainda, se pauta em **novos critérios jurídicos**, alterados pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco e que depois foram, por ele, desconsiderados após o cancelamento das “novas regras”.

Neste contexto, o que se verifica é que, aparentemente, se nem mesmo o Estado, teve segurança suficiente para manter as alterações realizadas no RET, não é lícito exigir que o Sujeito Passivo seja autuado, relativamente ao período em que ele já tinha ciência do cancelamento das normas que motivaram a autuação, o que ocorreu em 16/05/13, muito embora ele somente tenha sido formalmente notificado em 24/08/13. Isto porque, a alteração das normas que motivaram o presente lançamento pelo Fisco caracteriza-se como clara alteração do entendimento fiscal e viola o acordo anteriormente entabulado entre as partes.

A presente autuação exige além do tributo que o estado entende devido, juros e multas, o que, na prática representou um custo ao Sujeito Passivo superior à cifra de oito milhões de reais, prejuízo este amargado por ter o Sujeito Passivo acreditado que o acordo anteriormente firmado não seria modificado pelo estado, mas o foi, prejuízo decorrente do fato que o estado após cancelar as alterações do RET que ele incluiu de forma unilateral não teria delas se valido para a realização de um lançamento tributário, mas o fez. Diante de todo o exposto, considerar válida uma autuação pautada em tais premissas fáticas nada mais é que a ratificação da violação do princípio da segurança jurídica e do *venire contra factum proprium*.

A autuação contraria ainda o princípio da boa-fé do Contribuinte e representa insubmissão da Administração Pública a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica que decorre de leis estáveis que dão a previsibilidade do que o Fisco pode ou não fazer.

A impossibilidade de aplicação retroativa dos novos critérios jurídicos adotados pelo Fisco foi consubstanciada no art. 146, CTN, segundo o qual, novo critério interpretativo somente pode ser aplicado para situações futuras, jamais retroagindo para abranger o passado, é ver:

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.

Resta claro da leitura do artigo retrotranscrito que a alteração do critério jurídico de interpretação somente pode ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração.

Aliado à norma anteriormente destacada, importante salientar que, o RET ao ser incorporado ao ordenamento jurídico se caracteriza como norma complementar do Direito Tributário, nos termos do art. 100 do CTN. E, assim sendo, caso haja alteração em seus dispositivos capazes de modificar a sistemática de tributação do sujeito passivo de modo a piorar a anterior, tais alterações devem, necessariamente, se

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

sujeitar aos princípios da anterioridade tributária, previstos no art. 150, III, b, c, da Constituição Federal.

É ver, portanto, que o lançamento não pode prosperar, sob pena de se ferir os princípios da anterioridade tributária, segurança jurídica, confiança do sujeito passivo, *non venire contra factum proprium* e boa-fé objetiva.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos em período anterior a 26/04/2013, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e, no mérito pela improcedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2018.**

**Lilian Cláudia de Souza  
Conselheira**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.141/18/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000980582-05	
Impugnação:	40.010145877-85	
Impugnante:	Lima & Pergher Indústria e Comércio S/A	
	IE: 702561423.02-20	
Proc. S. Passivo:	Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

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.

À semelhança da Conselheira revisora, este Conselheiro também adota o entendimento de que quando haja o recolhimento de numerário pelo contribuinte, a título de pagamento do ICMS, ainda que esteja incorreto o valor recolhido, as regras de decadência se sujeitariam ao art.150, §4º, do CTN, ao revés da regra do art.173, I, do CTN, desde que a conduta infratora do contribuinte não esteja eivada com dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido, aproveitam-se os fundamentos exarados pela Conselheira Revisora, acerca da aplicação do art.150, §4º, do CTN, para se reconhecer a decadência parcial do Fisco em lançar o crédito tributário, contudo, permanece a divergência, quanto à data do termo inicial da decadência tributária.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art.173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art.70 do RPTA mineiro.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2018.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**