

Acórdão: 23.382/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000898698-59
Impugnação: 40.010144905-87
Impugnante: Lojas Americanas S.A.
IE: 062000218.73-01
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências relativas às saídas internas de produtos não sujeitos à substituição tributária. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em decorrência de emissão de notas fiscais com destaque do ICMS relativo à operação própria em montante superior ao determinado no âmbito do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000004313-03, relativamente a operações internas de transferência de mercadorias, ocorridas no período de 01/01/15 a 30/06/17.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02);
- Relatório Fiscal (fls. 07/09);
- Anexos 7.1 a 7.4: Pedidos e Alterações do Regime Especial (fls. 10/25);
- Anexo 7.5: Protocolo de Intenções - 10.02.12 (fls. 26/30);
- Anexo 7.6: Indeferimento do Pedido de Alteração do RET nº 45.000004313-03 - 23.03.17 (fls. 31/36);

- Anexo 7.7: CD contendo o cálculo correto do ICMS/ST apurado (fls. 37/38).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/68, aos seguintes argumentos, em síntese.

Informa que atua no ramo de comércio varejista em geral e adota procedimentos de armazenamento e logística para abastecimento de suas lojas, a partir de centros de distribuição, como é o caso do estabelecimento autuado.

Explica que o suposto recolhimento a menor do ICMS/ST a ela imputado lastreia-se na premissa de que foi atribuída alíquota superior, no percentual de 18% (dezoito por cento), à prevista em regime especial para o imposto próprio (12% - doze por cento), resultando a apuração incorreta do tributo devido por substituição tributária, conquanto assevere que também foram autuadas mercadorias não sujeitas a tal regime.

Afirma que a pretensão fiscal é improcedente por se distanciar dos compromissos inicialmente firmados pela Administração Tributária, em especial a circunstância de que a redução do ICMS próprio nas saídas de mercadorias para as lojas, nos moldes descritos no Protocolo de Intenções, dar-se-ia a título de diferimento parcial, que não tem o condão de impactar o cálculo do ICMS/ST, benefício este que, segundo aduz, sequer foi requerido no período de regime especial.

Argui que se revela inviável e atentatório aos postulados da proteção à confiança (art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN, e art. 927, §4º, do Código de processo Civil - CPC), moralidade (art. 37 da Constituição Federal) e da boa-fé exigir-se o adimplemento de obrigação tributária originada da construção interpretativa esposada pela autoridade fiscal, ainda mais diante do fato de que as operações teriam sido integralmente submetidas à tributação, seja como imposto próprio ou devido por substituição tributária, inexistindo, a seu ver, prejuízo ao Erário.

Passa a discorrer, detalhadamente, sobre os tópicos acima mencionados.

Neste sentido, após reproduzir excertos da manifestação da Fiscalização no tocante aos fundamentos do lançamento, a Impugnante posiciona-se no sentido de que a tese fiscal contradiz a postura prometida pela Administração Pública ao celebrar o referido Protocolo de Intenções e, portanto, não merece prosperar.

Esclarece que a Autuada e a sociedade “B2W - Companhia Global do Varejo”, visando expandir e capitalizar suas ações e negócios em unidades da Federação distantes de suas sedes sociais, celebraram protocolo com o governo e órgãos superiores da Administração Pública do Estado de Minas Gerais, cujo objeto era favorecer a implantação de estabelecimentos que funcionariam como centros de distribuição no Estado, mediante concessões mútuas tendentes a promover o desenvolvimento econômico e social da região.

Transcreve as cláusulas primeira, segunda e quinta do referido Protocolo de Intenções, para destacar que tais comandos veiculam regras tendentes a facilitar o

cumprimento dos deveres fiscais, sem, todavia, reduzir ou modificar a carga tributária que recai sobre as mercadorias comercializadas.

Isto posto, ressalta que a delimitação da retenção e recolhimento do ICMS/ST ao momento das saídas dos estabelecimentos mineiros, ao invés de fazê-lo na respectiva entrada no centro de distribuição, conforme art. 14, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, favorece o controle e potencialmente reduz a necessidade de pedidos de ressarcimento, ao passo que o diferimento de parcela do imposto significaria a transposição da respectiva incidência para etapa posterior, como didaticamente esclarece o art. 7º do Regulamento do ICMS (RICMS/02).

Argui que, com esses parâmetros, posteriormente à celebração do Protocolo de Intenções, requereu à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda a concessão de regime especial contemplando apenas a situação prevista na cláusula dez, inciso VI, § 6º, inciso II, alínea “c”, do referido Protocolo, a fim de que o centro de distribuição, a ser instalado, pudesse se portar como substituto tributário (cf. requerimento de fls. 17/22, que substituiu o primeiro pedido acostado às fls. 09/15).

Destarte, reitera que não solicitou o diferimento parcial do ICMS da operação própria na saída do centro de distribuição.

Registra que, em resposta ao pleito, todavia, foi deferido o Regime Especial nº 45.000004313-03, que, indo além do que teria sido requerido e extrapolando inclusive as balizas do próprio Protocolo de Intenções, previu (em seu art. 6º, §1º) a redução da alíquota ao percentual de 12% (doze por cento) para as operações próprias, quando a legislação estabelecer alíquota superior.

Demais disso, a Impugnante afirma que, pela sistemática imposta, determinou-se que fosse aplicada simplesmente a alíquota no percentual de 12% (doze por cento) nas saídas internas, não mediante diferimento parcial, mas a título definitivo, em nítido contraste com o que fora pactuado anteriormente no Protocolo de Intenções, sendo que, neste novo modelo, as importâncias que deixariam de ser recolhidas como ICMS normal trariam reflexo direto na apuração do ICMS/ST.

Assevera ainda que, diante do exposto e sobretudo considerando a inviabilidade técnica de processamento de documentos fiscais com duas alíquotas distintas para uma mesma operação, solicitou alteração do regime especial para que o ICMS normal e o ICMS/ST fossem calculados com alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento). Assim sendo, por esta razão e estando segura do amparo do pleito frente ao acordo celebrado com a Administração Pública, o estabelecimento autuado procedeu com a apuração do ICMS e do ICMS/ST neste formato.

Registra que a Superintendência de Tributação posicionou-se pela regularidade da disciplina eleita no regime especial, e a Delegacia Fiscal de origem houve por bem prosseguir com a presente autuação para exigência do ICMS/ST não recolhido, muito embora os mesmos valores houvessem sido regularmente contabilizados como débito de ICMS comum.

Argui que o ato de concessão de regime especial contraria determinações das autoridades máximas da Administração Pública estadual, revelando-se ineficaz e tolhendo o suporte jurídico que repousa o lançamento.

No mesmo sentido, reforça que o Protocolo de Intenções referia-se exclusivamente à possibilidade de que parte do imposto relativo à operação própria fosse recolhido posteriormente (diferimento parcial), não tendo se estabelecido, contudo, qualquer impacto de tal diferimento na apuração do ICMS/ST devido nas mesmas saídas potencialmente beneficiadas, até porque, do contrário, não haveria diferimento de parcela do imposto, mas efetivamente uma nova alíquota para o ICMS próprio.

Alega que, segundo a metodologia proposta no Protocolo de Intenções, nas operações relativas às transferências de mercadorias para estabelecimentos comerciais, o recolhimento de uma fração do ICMS normal seria transposto para momento ulterior, sem prejuízo da contabilização regular do ICMS/ST.

Ainda segundo a Impugnante, não se afigura possível inferir que o “diferimento parcial do imposto” estabelecido no protocolo tivesse o condão de transformar ICMS próprio em ICMS/ST, sem qualquer efeito prático de postergar a materialização do ônus fiscal, como é inerente ao instituto em comento.

Isto posto, reitera que não houve pedido por parte da Autuada para aplicação da alíquota do imposto no percentual de 12% (doze por cento) ao imposto próprio e sustenta que o cálculo do ICMS/ST a partir deste parâmetro reflete puramente uma antijurídica construção interpretativa das autoridades fiscais acerca dos efeitos do diferimento parcial mencionado no protocolo, em manifesta afronta aos termos do art. 108, §1º, do CTN.

Nesse diapasão, traz excertos doutrinários e jurisprudenciais no intuito de corroborar a sua tese de defesa.

Assevera ainda que a autuação seria insubsistente e carente de causa razoável, uma vez que todas as suas operações estariam submetidas à tributação e que o imposto ora lançado equivaleria ao imposto regularmente apurado como ICMS próprio, ou, em outras palavras, “*que os valores reclamados foram recolhidos sob o rótulo de ICMS comum*”, inexistindo assim prejuízo ao erário.

Questiona também a aplicação de multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto exigido e a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente e, subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos seus argumentos, requer a exclusão das cobranças relativas às operações envolvendo mercadorias não sujeitas ao ICMS/ST (listadas às fls. 94/139), a redução da multa aplicada e a retirada dos juros aplicados.

Das reformulações do crédito tributário e dos aditamentos da impugnação

Às fls. 144/158, a Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defesa, promove a reformulação do crédito tributário.

Conforme ressalta a Fiscalização, tal se deu para fins de exclusão das exigências fiscais em relação às mercadorias que foram classificadas erroneamente no CFOP 5152 como sujeitas ao regime de substituição tributária.

Foi reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 160/161) que adita a impugnação às fls. 165/168 e colaciona aos autos: mídia eletrônica de fls. 169, Relação de produtos transferidos com CFOP 5.152, para os quais a Fiscalização apresentou o fundamento legal para sujeição à ST (fls. 170/179) e Planilha contendo “Análise do Fundamento legal apresentado pela Fiscalização para a sujeição das mercadorias à ST” (fls. 180/200).

Às fls. 202/207, a Fiscalização acata novamente (em parte) as alegações da Defesa e promove outra reformulação do crédito tributário.

Destaca a Fiscalização que, em razão do apontamento, pela Autuada, de novos produtos que também não estariam sujeitos ao regime de substituição tributária e também em razão do acatamento da alegação da defesa de que as informações contidas na análise fiscal anteriormente apresentada estariam incompletas por terem se restringido à indicação da classificação CEST válida a partir de 01.01.16 (o que não se aplica ao exercício de 2015), procedeu-se a nova redução dos valores exigidos em relação ao recolhimento a menor de ICMS/ST.

Foi reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 214/216) que adita a impugnação às fls. 219, oportunidade em que reitera e ratifica os demais argumentos de defesa.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 221/235, refuta as alegações da Impugnante.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 286/303, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas às fls. 144/153 e 202/207.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em decorrência de emissão de notas fiscais com destaque do ICMS relativo à operação própria em montante superior ao determinado no âmbito do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000004313-03, relativamente a operações internas de transferência de mercadorias, ocorridas no período de 01/01/15 a 30/06/17.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Registre-se, de plano, que as discussões trazidas pela Impugnante acerca das mercadorias que não estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS devido por

substituição tributária restaram superadas em razão das reformulações do crédito tributário.

Os documentos atinentes ao referido Regime Especial foram acostados pela Fiscalização às fls. 10/36 (Anexos 7.1 a 7.6 do Auto de Infração), demonstrando que a Autuada é responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, apurado no momento da saída da mercadoria do seu estabelecimento.

O Regime Especial em questão (fls. 20/22) prevê, também, que, para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, a Impugnante deve utilizar a alíquota incidente na operação própria *“reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior”*, ao passo que foi efetivamente aplicada, em desacordo com o regime especial, a alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento), reduzindo-se, conseqüentemente, o valor do ICMS/ST a recolher.

A apuração do ICMS/ST devido consta da mídia eletrônica de fl. 38 (Anexo 7.7 do Auto de Infração), que contém os arquivos intitulados *“TabelaCalculo”*, referente ao período autuado, correspondendo ao confronto do imposto apurado pelo Fisco e o destacado/recolhido pela Autuada.

O Demonstrativo do Crédito Tributário se encontra anexo ao Relatório Fiscal (fls. 07/09).

Em sua peça de defesa, a Impugnante relata que celebrou com o estado de Minas Gerais Protocolo de Intenções (fls. 26/30 - Anexo 7.5 do Auto de Infração), *“cujo objeto era favorecer a implantação de estabelecimentos que funcionariam como centros de distribuição no Estado, mediante concessões mútuas tendentes a promover o desenvolvimento econômico e social da região”*.

Afirma que, *“como incentivo à materialização do investimento privado, o Estado de Minas Gerais se comprometeu a conceder tratamento tributário diferenciado à Defendente, atribuindo a seu centro de distribuição a condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas às suas lojas e **diferindo o pagamento do imposto relativo às operações próprias em determinadas situações**”* (destacou-se).

Na oportunidade, transcreve trechos do Protocolo de Intenções e tece comentários a respeito de determinadas cláusulas.

Assevera que, posteriormente à celebração do referido Protocolo de Intenções, requereu à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda a concessão de regime especial contemplando **apenas** a responsabilidade como substituto tributário, **não solicitando o diferimento parcial do ICMS da operação própria de saída** do Centro de Distribuição, conforme documento acostado pela Fiscalização às fls. 15/18 (Anexo 7.2 do Auto de Infração), que **substituiu o pedido inicial** de fls. 10/14 (Anexo 7.1 do Auto de Infração).

Informa que, não obstante ter protocolado o pedido nos termos mencionados, foi deferido o Regime Especial nº 45.000004313-03 (fls. 19/22 – Anexo 7.3 do Auto de Infração), que, no seu entendimento, foi além do requerido, *“extrapolando inclusive as balizas do Protocolo de Intenções”*, com a alegação de que

“sob este novo modelo, as importâncias que deixariam de ser recolhidas como ICMS normal trariam reflexo direto na apuração do ICMS-ST”.

Considerando esse argumento e, ainda, *“a inviabilidade técnica de processamento de documentos fiscais com duas alíquotas distintas para uma mesma operação”*, a Impugnante narra que *“solicitou alteração do regime especial para que o ICMS comum e ICMS-ST fossem calculados com a alíquota de 18% (dezoito por cento)”*, conforme pedido de fls. 23/25 (Anexo 7.4 do Auto de Infração).

Assim, afirma que, *“segura do amparo no pleito frente ao acordo celebrado com a Administração Pública”*, procedeu com a apuração do ICMS e ICMS/ST nesse formato.

Apresenta o entendimento de que *“o Protocolo de Intenções se referia exclusivamente à possibilidade de parte do imposto relativo à operação própria ser recolhido posteriormente (**diferimento parcial**)”*, não estabelecendo *“qualquer impacto de tal diferimento na apuração do ICMS-ST devido nas mesmas saídas”*, *“até porque, do contrário, não haveria diferimento de parcela do imposto, mas efetivamente uma nova alíquota para o ICMS próprio”*.

Continua o raciocínio, argumentando que, *“segundo a metodologia proposta no Protocolo de Intenções, nas operações relativas às transferências de mercadorias para estabelecimentos comerciais, o recolhimento de uma fração do ICMS normal seria transportado para momento ulterior, sem prejuízo da contabilização regular do ICMS-ST desconsiderando esta circunstância, e, ao final, a carga tributária seria integralizada com o pagamento do ICMS próprio no encerramento do diferimento”*.

Afirma que *“não é possível inferir que o “diferimento parcial do imposto” estabelecido no protocolo tivesse o condão de transformar ICMS próprio em ICMS-ST, sem qualquer efeito prático de postergar a materialização do ônus fiscal, como é inerente ao instituto em comento”*.

Assegura que não houve pedido para que o imposto fosse calculado com a aplicação da alíquota no percentual de 12% (doze por cento), e conclui que *“o cálculo do ICMS-ST a partir deste parâmetro reflete puramente uma antijurídica construção interpretativa das autoridades fiscais acerca dos efeitos do diferimento parcial mencionado no protocolo, em manifesta afronta aos termos do artigo 108, § 1º, do CTN”*, ferindo, segundo a Defesa, os princípios da proteção à confiança (elemento subjetivo do princípio da segurança jurídica), moralidade e boa-fé.

No intuito de ilustrar sua argumentação, a Defendente apresenta posições doutrinárias e decisões de tribunais acerca dos referidos princípios.

O Fisco, por sua vez, traz em sua manifestação fiscal (e Relatório Fiscal), um histórico cronológico de todo o *iter* do processo de concessão do Regime Especial à Autuada, que merece ser aqui reproduzido:

“No dia 02.07.2013 a empresa, com base no Protocolo de Intenções (Anexo 7.5) celebrado com o Estado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Minas Gerais em 10.02.2012, protocolou pedido de Regime Especial de Tributação (Anexo 7.1).

Em 16.07.2013 novo pedido de Regime Especial de Tributação (Anexo 7.2) foi protocolizado, com base no mesmo Protocolo de Intenções, mas com exclusões de dispositivos relacionados à presente autuação.

Em 10.09.2013 o Regime Especial de Tributação foi concedido (Anexo 7.3), nos termos previstos pelo Protocolo de Intenções anteriormente celebrado e de acordo com o primeiro pedido feito pela empresa.

No dia 16.09.2013, a empresa requereu alteração nos artigos 3º e 6º do Regime Especial (Anexo 7.4) concedido em 10.09.2013, solicitando que pudesse usufruir de imediato das alterações propostas.

Assim, antes de ser apreciada e autorizada ou não a alteração pleiteada, a empresa passou a agir da forma como pretendia, ou seja, desde a implantação do Centro de Distribuição no Estado, jamais limitou a alíquota de 12% nas suas operações próprias para efeito do cálculo da substituição tributária nas saídas internas que promoveu, gerando, como consequência, um valor menor a reter e recolher a título de ICMS/ST;

Cabe ressaltar ainda, que, ao agir desta maneira, a empresa procedeu como se o Protocolo de Intenções (Anexo 7.4), que garantia ao Estado através da sistemática prevista, parcela de ICMS a ser efetivamente recolhida como ST, não existisse e o Regime Especial tivesse a redação por ela desejada e pleiteada. Estabeleceu suas próprias regras e agiu conforme sua conveniência desde o momento do pedido de alteração. O procedimento adotado pela beneficiária em muito dista do acordo contido no Protocolo de Intenções e no RET.

Em 23.03.2017 o Pedido de Alteração protocolado pelas Lojas Americanas foi indeferido pela SUTRI, órgão competente para a decisão, na sua totalidade (Anexo 7.6).”

Observa-se, portanto, que o relato dos fatos feito pela Impugnante coaduna-se com o histórico apresentado pela Fiscalização.

Conforme bem esclarecido pela Autoridade lançadora, o Protocolo de Intenções “é um instituto que contém disposições preliminares, no qual as partes expõem, genericamente, aquilo que têm em mira realizar no futuro”. E, ainda, “o Protocolo de Intenções rende ensejo ao surgimento, posterior, de outro instrumento

convencional mais completo, o que no caso em questão trata-se do Regime Especial de Tributação”.

Destaca-se, também, que o Fisco “*tem por obrigação ater-se ao regulamentado no Regime Especial, este sim, com status de norma, bem como zelar pelo seu cumprimento, independentemente das expectativas geradas em Protocolo de Intenções”.*

Em análise aos documentos acostados aos autos, verifica-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, o Regime Especial de Tributação – RET n° 45.000004313-03 (fls. 19/22), elaborado pela Superintendência de Tributação, **não** conflita com o Protocolo de Intenções (fls. 26/29), pois, especialmente em relação ao ponto em discussão, ambos o disciplinam no mesmo sentido, conforme Cláusula Dez, Parágrafo Sexto, inciso II, alínea “b”, do Protocolo de Intenções (fls. 29) e art. 6º, § 1º, do RET (fls. 20 – verso):

Protocolo de Intenções

Cláusula Dez

(...)

Parágrafo Sexto: Para fruição do tratamento tributário disposto nesta Cláusula deverá ser observado o seguinte:

(...)

II. pela LASA:

(...)

b) nas operações internas promovidas pelo Centro de Distribuição Geral com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a alíquota incidente na operação própria da LASA será reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, mediante diferimento parcial do imposto, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 2002; (Grifou-se)

RET n° 45.000004313-03

Art. 6º O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19, § 7º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS e o devido pelas operações próprias.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, alíquota incidente na operação própria da LASA será reduzida para 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior. (Grifou-se)

Portanto, mesmo que, apenas por hipótese, o Protocolo de Intenções pudesse ser aplicado de imediato, ainda assim a Autuada teria descumprido o que nele estava previsto.

Depreende-se tanto do Protocolo de Intenção quanto do RET que, de fato, as importâncias que deixam de ser destacadas como ICMS normal, em razão do “diferimento parcial” concedido pelo RET, trazem reflexo direto na apuração do ICMS/ST (conforme § 1º do art. 6º), o que levou a Impugnante a concluir que, nesse caso, não haveria diferimento parcial mas, sim, uma nova alíquota.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, tal aspecto não infirma o instituto do “diferimento parcial” concedido em relação à operação própria, que é encerrado na apuração do ICMS/ST, eis que o imposto relativo às operações subsequentes não está alcançado pelo diferimento.

Percebe-se que, por óbvio, não haveria outro momento para se encerrar o diferimento, como quer fazer crer a Autuada, tendo em vista o recolhimento das operações subsequentes por substituição tributária.

Constatado que a Autuada não aplicou adequadamente em suas saídas internas a sistemática de cálculo do imposto devido, tanto o ICMS normal quanto o ICMS/ST, prevista no Regime Especial de Tributação a ela concedido, o Fisco, corretamente, lavrou o presente Auto de Infração com as devidas exigências.

Vale destacar que a Impugnante, para fins de concessão de regime especial, com vistas a fruição de tratamento tributário específico acordado no Protocolo de Intenções, protocolou o pedido inicial de fls. 10/14 (Anexo 7.1 do Auto de Infração), em que solicita, dentre outras coisas, o “*Diferimento parcial do ICMS devido nas aquisições internas de produtos acabados, destinados a comercialização*”, item II.2 do referido pedido, cujo teor se encontra no mesmo sentido do tratado no Protocolo de Intenções.

A partir desse pedido, a Superintendência de Tributação elaborou o RET em questão, embora a Autuada tenha protocolado, poucos dias após a primeira petição, novo pleito (fls. 15/18 - Anexo 7.2 do Auto de Infração), o qual não pôde ser considerado, eis que, ante a exclusão do referido dispositivo (item II.2), o pedido não mais se encontrava em mesma linha com o previsto no Protocolo de Intenções.

Dessa forma, não procede o argumento da Defendente de que a obrigação tributária objeto da presente autuação teria sido originada a partir da “construção interpretativa” da Superintendência de Tributação e da Autoridade fiscal, que, segundo alega, teria se valido da analogia para embasar a autuação, contrariando o § 1º do art. 108 do CTN e ferindo os postulados da proteção à confiança, moralidade e boa-fé.

Salienta-se que a alegação de “*inviabilidade técnica de processamento de documentos fiscais com duas alíquotas distintas para uma mesma operação*”, pontuada pela Impugnante em sua peça de defesa, e, ainda, o pedido de alteração do RET “*para que o ICMS comum e ICMS-ST fossem calculados com a alíquota de 18% (dezoito por cento)*”, conforme documento de fls. 23/25 (Anexo 7.4 do Auto de Infração), não dispensam a Autuada de cumprir as determinações constantes do Regime Especial de Tributação vigente.

Até porque, reiterando, o Regime Especial foi elaborado com normas e condições advindas do Protocolo de Intenções, que já havia sido acordado entre a

empresa e o estado de Minas Gerais, ou seja, ao assinar os termos do Protocolo de Intenções a Impugnante aceitou as regras nele contidas.

Portanto, não há que se cogitar no descumprimento dos preceitos acordados previamente com o Estado (consubstanciados no RET) tão somente com base na expectativa de que o pedido de alteração do Regime Especial de Tributação seria acatado, pedido este que, reitera-se, foi indeferido, conforme manifestação da Superintendência de Tributação, acostada às fls. 32/33 (Anexo 7.6 do Auto de Infração).

Nesse ponto, cumpre trazer os seguintes comentários da Fiscalização:

“(…) asseveramos que a viabilidade técnica não é uma questão que possa servir de justificativa para descumprimento do acordado. O pedido de alteração pode ser justificado pela análise da viabilidade técnica, mas agir de acordo com o pedido com base em mera expectativa é ignorar o sistema a que se deve estar submetido.”

Além disso, apenas por pura conjectura, suponhamos que o Protocolo de Intenções tivesse alguma força jurídica e que pudesse ser aplicado, ainda assim a Autuada teria descumprido o que nele estava previsto, uma vez que estabeleceu desde o primeiro momento suas próprias regras e agiu conforme sua conveniência, seguindo apenas o que pleiteara no seu Pedido de Alteração do Regime Especial de Tributação, distanciando, ela sim, tanto do previsto no Protocolo de Intenções, quanto do Regime Especial de Tributação em vigor.

(…)

Note-se que o Fisco se ateu ao Regime Especial celebrado, interpretando-o em consonância com o Protocolo de Intenções, sem, no entanto, prender-se a este último, visto que o Regime Especial é, sim, o instrumento celebrado entre as partes que tem a força de norma legal. E não poderia ser diferente, considerando tanto o dever funcional bem como o princípio da indisponibilidade do interesse público.

(…)

Em momento algum a Fiscalização valeu-se de analogia para majorar tributo, muito pelo contrário, ateu-se ao regulamentado explicitamente no Regime Especial.

Mais uma vez, a Autuada tenta inverter completamente a ordem dos fatos. Pois bem, e vamos, mais uma vez, fazer um breve relato sobre como o processo se desenrolou.

No intuito de estabelecer um Centro Distribuição em MG, a Autuada e o Estado de MG celebram um Protocolo de Intenções estabelecendo diretrizes preliminares para essa implantação. Com base neste Protocolo, porém alterando alguns itens, a Empresa entra com um Pedido de Regime Especial de Tributação e a Superintendência de Tributação por sua vez estabelece o Regime Especial que passa a vigorar imediatamente após a sua publicação. Em seguida, a Impugnante entra com um Pedido de Alteração do Regime Especial. Essa é a sequência real dos fatos e o resumo de como eles se deram. Nada fora do normal e tudo de acordo com o esperado nesse tipo de processo.

Portanto, como pode a Autuada cogitar que a obrigação tributária objeto da presente autuação poderia ter sido originada a partir da construção interpretativa da Superintendência de Tributação e da Autoridade Fiscal? Se houve alguma “construção interpretativa” nesse processo, foi exclusivamente por parte da Defendente que criou as suas próprias regras de tributação e em momento algum seguiu o que estava previsto no Regime Especial de Tributação. Se alguém aqui feriu os postulados da proteção à confiança, moralidade e boa-fé, esse alguém foi a Impugnante que entrou com um Pedido de Alteração do Regime Especial e não aguardou uma possível decisão a seu favor da Superintendência de Tributação – fato este que não ocorreu, uma vez que o pedido foi indeferido – passando a emitir suas notas fiscais desde o início de suas atividades como se o Pedido de Alteração tivesse sido deferido.

Na verdade, **se o estabelecido no Regime Especial de Tributação não estava de acordo com o que a empresa esperava, bastaria renunciar ao Regime, mas nunca o ignorar e passar a realizar suas operações conforme as suas próprias regras e sua conveniência**, pois, se assim fosse permitido, de nada serviria a existência e criação desse instrumento. (Destacou-se)

Assim, caso a Impugnante não concorde com os termos do Regime Especial de Tributação em vigência, lhe é facultado pleitear a respectiva alteração de seu conteúdo ou renunciar ao referido RET.

Ainda em relação a este aspecto, vale reproduzir os seguintes excertos da manifestação fiscal:

Há que ser respeitada a subsunção. “Como definição jurídica, configura-se a subsunção quando o caso concreto se enquadra à norma legal em abstrato. É a

adequação de uma conduta ou fato concreto (norma-fato) à norma jurídica (norma-tipo) É a tipicidade, no direito penal; bem como é o fato gerador, no direito tributário”. Portanto, a nosso ver, é evidente que não está legalmente autorizada a subversão desta ordem, pois, em caso contrário, cada Contribuinte teria ou poderia ter sua própria legislação.

Se a tese da Autuada pudesse prosperar, não haveria mais a necessidade de existir uma legislação tributária, bastaria a existência de diretrizes e cada contribuinte poderia fazer da forma como melhor lhe conviesse, ou seja, estaria instaurada uma completa anarquia nas relações do Direito Tributário e o trabalho de fiscalização seria totalmente inviabilizado. Assim, reputamos ilegítima e absurda tal argumentação.

Ainda nesse sentido, ao contrário da Autuada, a Fiscalização Mineira, como historicamente se verifica, apresentou conduta irretocável, adotando a mesma postura que norteia e sempre norteou seu comportamento, ou seja, agiu de forma inatacável: com total imparcialidade, sem particularizar o levantamento, sem valer-se de analogia para exigir tributo não previsto em lei. Analisou os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados, atendo-se única e exclusivamente à legislação pertinente ao assunto, particularizada aqui pelo disposto no RET n° 45.000004313-03., sem se ater ao porte ou à importância que a empresa fiscalizada tem no mercado.

Por oportuno, cabe ressaltar ainda que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo e/ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

Saliente-se que a intenção do agente é, portanto, irrelevante (art. 136 do CTN) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo as infrações objetivas, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

(...)

É imperioso destacar que as infrações descritas no Auto de Infração são formais e objetivas e encontram-se perfeitamente caracterizadas.

A Impugnante assevera, também, que a autuação seria “*insubsistente e carente de causa razoável, na medida em que o imposto lançado equivale a*

importâncias já regularmente apuradas como ICMS próprio”, ou, em outras palavras, “que os valores reclamados foram recolhidos sob o rótulo de ICMS comum”, inexistindo, assim, prejuízo ao Erário.

Ressalta que “a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para cálculo do imposto relativo à operação própria traduz mera não utilização da sistemática de diferimento parcial oferecida como parte do tratamento tributário favorecido”.

Contudo, segundo informações constantes da manifestação fiscal e do parecer que subsidiou a decisão pelo indeferimento da alteração do Regime Especial pleiteada pela Contribuinte (fls. 32/33), a maior parte das transferências realizadas pela empresa destina-se aos estados da região Nordeste, Norte e Centro-Oeste, resultando sua apuração em saldo credor constante.

Assim, não prospera a alegação de que seria inegável que os valores reclamados teriam sido recolhidos sob o rótulo de ICMS normal (operação própria), pois tais valores não foram recolhidos aos cofres públicos, mas tão somente deduzidos do saldo credor, servindo, ainda, de modo indevido, para diminuir o ICMS devido por substituição tributária.

Consoante os esclarecimentos do Fisco, *“se a sistemática prevista no Regime Especial de Tributação tivesse sido respeitada, os valores de ICMS/ST objetos desta autuação teriam efetivamente entrado nos cofres públicos mineiros, ao passo que em contrapartida, ao ser adotada a sistemática arbitrária utilizada pela empresa, na escrita fiscal os valores podem até ter sido debitados, mas nenhum valor realmente adentrou nos cofres públicos”*, evidenciando sim prejuízo ao Erário.

Ademais, pelo exposto, resta claro que não cabe à Autuada escolher, única e exclusivamente conforme a sua conveniência, em desrespeito ao que foi pactuado, a forma como realizar suas operações e apurar o imposto, sob o frágil argumento de que inexistiria prejuízo ao Erário.

Neste particular, cumpre destacar os excertos do parecer elaborado pelo Fisco e que subsidiou a decisão da Superintendência de Tributação pelo indeferimento da alteração do Regime Especial (fls. 32/33:

“quanto às saídas para atender as lojas físicas em MG, foi constatado que o Centro de Distribuição (CD) atua sim na condição de distribuidor, porém, de acordo com a logística pelo Contribuinte estabelecida, conforme sua conveniência, não se preocupando em atender o que determina o Protocolo de Intenções. Ou seja, o CD não atua como distribuidor a todas as lojas físicas da LASA situadas neste Estado. Aliás, a opção para abastecer as lojas físicas situadas em outros estados em muito suplanta as transferências internas de produtos comercializados para as lojas de Minas Gerais, que continuam recebendo grande parte das transferências de centro de distribuição localizado em outra unidade da Federação;”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A par dos fundamentos anteriormente apresentados, impõe-se também que sejam ressaltadas as disposições contidas no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, relativamente à concessão de regimes especiais de tributação em Minas Gerais:

Art. 53. O PTA relativo ao pedido de regime especial será instruído com manifestação fiscal.

§ 1º A manifestação fiscal a que se refere o caput deste artigo deverá versar sobre:

I - situação tributária e fiscal do requerente, incluindo:

(...)

II - aspectos relevantes que possam influir no recolhimento de tributo de responsabilidade do contribuinte e do setor em que atua, caso venha a ser concedido o regime especial;

III - efetividade do sistema de controle fiscal pleiteado;

IV - cumprimento ou não pelo requerente das disposições previstas em regime especial concedido anteriormente, se for o caso.

§ 2º A análise de mérito, relativa à conveniência e oportunidade da concessão do regime especial, caberá exclusivamente à Superintendência de Tributação, salvo na hipótese do inciso I do art. 56.

Art. 56. Salvo nos casos em que o regulamento do tributo estabeleça outra autoridade, o regime especial será concedido pelo:

I - titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento requerente quando o pedido formulado por contribuinte estabelecido neste Estado referir-se ao cumprimento de obrigação acessória;

II - Superintendente de Tributação quando o pedido referir-se a:

a) cumprimento de obrigação principal;

b) cumprimento de obrigações principal e acessória, conjuntamente;

c) cumprimento de obrigações principal ou acessória, quando se tratar de pedido formulado por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação;

d) homologação de regime concedido pelo Fisco de outra unidade da Federação.

§ 1º Em se tratando de delegação para a prorrogação do regime especial, o ato poderá constar do próprio regime.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O Superintendente de Tributação poderá avocar para si a competência para decidir sobre o regime especial a que se refere o inciso I do caput.

§ 3º Na hipótese de divergência quanto à concessão, prorrogação, alteração, revogação ou cassação entre as Delegacias Fiscais, relativamente aos regimes especiais de sua competência, a decisão será do Superintendente de Tributação.

§ 4º Mediante portaria da Subsecretaria da Receita Estadual, a competência a que se refere o inciso II do caput poderá ser atribuída ao Superintendente Regional da Fazenda ou ao titular de Delegacia Fiscal.

§ 5º A Portaria de que trata o § 4º indicará, ainda, e por fundamentação legal, o objeto dos respectivos regimes e o setor econômico a ser contemplado no Regime Especial de Tributação.

§ 6º Na hipótese de revogação da Portaria de que tratam os §§ 4º e 5º, os regimes especiais voltarão a ser de competência do Superintendente de Tributação.

(Grifou-se)

Como se depreende da análise da legislação transcrita, resulta incontestável que a concessão e/ou alteração de Regime Especial de Tributação é um ato administrativo praticado no exercício de competência discricionária por parte da autoridade concedente (no caso, a Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda), a quem cabe, após um juízo de conveniência e oportunidade, deferir ou negar o pleito formulado.

Em outras palavras, tendo sido decidido pela autoridade competente (SUTRI) no sentido do indeferimento da alteração pretendida pela Impugnante no RET, tal decisão há de ser tomada como parâmetro balizador da atuação do Órgão julgador administrativo, ao qual incumbe fazer o cotejo entre o lançamento e a normas constantes do Regime Especial de Tributação em vigor.

Ressalte-se que a legislação tributária administrativa mineira não prevê a hipótese de interposição de recurso ou pedido de reexame de decisão que verse sobre pedido de concessão, alteração ou cassação de regime especial, falecendo competência ao Conselho de Contribuintes para realizar a análise acerca da conveniência de eventual alteração de Regime Especial de Tributação, incumbindo tal prerrogativa, exclusivamente, à autoridade legalmente incumbida deste múnus público.

Cabe lembrar, a propósito, que embora se esteja a tratar de ato administrativo discricionário, os elementos “finalidade” e “competência” encontram-se exaustivamente definidos em lei. Nesta perspectiva, em consonância com a melhor doutrina administrativista, não se cogita de qualquer outra *finalidade* para o ato administrativo que não seja o atendimento do interesse público e, de igual modo, não se

admite que o ato em questão seja praticado senão pela autoridade administrativa a quem foi legalmente deferida tal prerrogativa (no caso, a SUTRI).

Demais disso, ainda segundo a doutrina majoritária, afora estes aspectos (que podem ser submetidos ao controle judicial), se até mesmo o Poder Judiciário se vê impedido de substituir a Administração Pública no tocante à apreciação da conveniência e oportunidade da medida requerida pelo interessado, tanto mais o Órgão julgador administrativo, haja vista os limites de atuação que lhe são impostos.

Pelo exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal (exigências remanescentes), legítimo se torna o lançamento em exame, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75.

Vale destacar que a Lei nº 6.763/75, em seu art. 53, assim dispõe, *in litteris*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (grifou-se).

Isto posto, ao disciplinar especificamente a indigitada Multa de Revalidação, assim estabeleceu o legislador estadual:

Lei nº 6.763/75

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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Como se vê da análise conjunta das disposições constantes dos dispositivos legais supratranscritos, a chamada Multa de Revalidação, por força do comando expresso no art. 53, inciso III, aplica-se indistintamente nos casos de imposto não tempestivamente recolhido, no todo ou em parte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, mesmo nos casos em que o recolhimento do ICMS/ST deu-se de modo parcial, haja vista o aproveitamento indevido de créditos, resulta evidente o acerto da exigência da penalidade majorada, vale dizer, no percentual de 100% (cem por cento).

A Impugnante alega, ainda, que apenas o crédito tributário não pago no vencimento submete-se à incidência de juros de mora calculado com base no art. 161 do CTN, entendendo que o crédito tributário abrange somente valores relacionados aos tributos.

Contudo, mais uma vez se equivoca a Defesa, pois a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

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

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e também sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas, ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 144/153 e 202/207, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Bernardo Motta Moreira, que ainda, adequavam a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.382/19/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000898698-59	
Impugnação:	40.010144905-87	
Impugnante:	Lojas Americanas S.A.	
	IE: 062000218.73-01	
Proc. S. Passivo:	José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em decorrência de emissão de notas fiscais com destaque do ICMS relativo à operação própria em montante superior ao determinado no âmbito do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000004313-03, relativamente a operações internas de transferência de mercadorias, ocorridas no período de 01/01/15 a 30/06/17.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme abaixo:

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;

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS/ST nas operações realizadas pelos contribuintes a título emissão de notas fiscais com destaque do ICMS relativo à operação própria em montante superior ao determinado no âmbito do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000004313-03, relativamente a operações internas de transferência de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade ao contribuinte pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributário brasileiro.

O princípio da legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao estado e a seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

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

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

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infralegais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afixar aos cidadãos garantias que suas relações, inclusive com o próprio estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(…) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providencias instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor.

Ainda, há de se considerar o art. 112, do Código Tributário Nacional:

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.

Da norma extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 112, do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da multa de revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da redução da base de cálculo, conforme disposição da lei tributária mineira.

No caso em comento, é inaplicável a majoração da multa de revalidação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**

CC/AMG