CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.299/25/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003408105-89
Impugnação: 40.010158736-09
Impugnante: Grupo Casas Bahia S.A.
IE: 002050270.00-68
Coobrigado: Grupo Casas Bahia S.A.
IE: 002050348.82-83
Proc. S. Passivo: Guilherme Pereira das Neves/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO/PROTOCOLO DE INTENÇÕES - DESCUMPRIMENTO. Constatado o recolhimento a menor de ICMS relativo às operações próprias (ICMS/OP) devido nas saídas interestaduais por *e-commerce* (vendas online e por telemarketing), em decorrência do descumprimento do compromisso de incremento real mínimo de arrecadação assumido como contrapartida à concessão de crédito presumido no âmbito do Protocolo de Intenções nº 002/22 e do Regime Especial de Tributação e-PTA nº 45.000014703-02, dos quais o Contribuinte é signatário. Infração caracterizada. Lançamento reformulado para levar ao polo passivo apenas os dois estabelecimentos da empresa que praticaram as operações objeto da autuação. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP), ao final do exercício de 2022, em razão do descumprimento de compromisso financeiro de acréscimo real no valor do imposto recolhido nas saídas interestaduais relativas a *e-commerce* (vendas online e por telemarketing para consumidores finais) do “Grupo Casas Bahia S.A.” (antiga “Via. S.A.”).

Tal compromisso foi assumido no âmbito do Protocolo de Intenções nº 002/22 e do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000014703-02, como contrapartida à concessão de um crédito presumido que resultasse numa carga tributária efetiva de 1% (um por cento) em tais saídas interestaduais.

As operações objeto da autuação ocorreram entre novembro de 2021 e novembro de 2022 (recolhimentos do ICMS/OP entre janeiro e dezembro de 2022) e foram realizadas por dois estabelecimentos da pessoa jurídica “Grupo Casas Bahia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

S.A.” (antiga “VIA S/A”), a quem foi concedido o benefício fiscal, denominados no RET como “*CDs e-Commerce Vinculados*”, situados em Contagem/MG (I.E.: 002.050270.00-68) e Extrema/MG (I.E.: 002.050348.82-83).

A versão do RET vigente a partir de novembro de 2020 (Anexo 6 – págs. 59/71) previa, em seu art. 30, inciso III, a concessão de um crédito presumido que resultasse em uma carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) em tais operações de *e-commerce* interestadual (págs. 68).

Contudo, após solicitação do “Grupo Casas Bahia S.A.”, o art. 30, inciso III, do RET foi alterado, com vigência a partir de novembro de 2021 (Anexo 5 – págs. 43/58), ampliando esse crédito presumido de forma a resultar em uma carga tributária efetiva de 1,0% (um por cento), em contrapartida à assunção pelo Contribuinte signatário de um compromisso de incremento real mínimo da arrecadação de 15% (quinze por cento) a partir do exercício de 2021 (art. 30, § 1º, inciso I – págs. 53).

Além disso, o § 3º desse art. 30 também estabeleceu que, caso esse incremento de arrecadação não fosse atingido em algum dos exercícios, o Contribuinte deveria recolher a diferença de imposto em Documento de Arrecadação Estadual (DAE) distinto, até o último dia útil de fevereiro do exercício subsequente.

Diante do não atingimento do compromisso de incremento de arrecadação do exercício de 2022, o “Grupo Casas Bahia S.A.” apresentou 2 (dois) Termos de Autodenúncia – TAs (Anexos 1 e 2 – págs. 11/14) – e recolheu cerca de R\$ 1,14 Milhão a título de ICMS/OP, que foram descritos como um pagamento adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre as operações dos dois estabelecimentos em comento, para reestabelecer a carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) que era aplicada na versão anterior do RET, antes da redução a 1,0% (um por cento) em novembro de 2020.

Em novembro de 2023, o RET nº 45.000014703-02 (Anexo 4 – págs. 27/42) foi alterado novamente e passou a prever, em seu art. 26, § 4º (com efeitos retroativos a 09/11/21 – art. 49, § 1º), que o valor total recolhido a título do ICMS/OP no período, acrescido da diferença em relação ao compromisso mínimo de arrecadação do mesmo período, não poderia ultrapassar o valor que seria devido sem aplicação do crédito presumido (apuração por débito e crédito).

Entretanto, mesmo com tal alteração do RET, que reduziu substancialmente o valor a ser recolhido em decorrência do descumprimento do compromisso de incremento de arrecadação, o Contribuinte não regularizou a situação, razão pela qual o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigir a diferença de ICMS/OP não recolhido em relação ao exercício de 2022 (operações realizadas entre 12/21 e 11/22).

Exigências de ICMS/OP e da respectiva Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que ao apurar o crédito tributário, o Fisco abateu da diferença de imposto a recolher a título de ICMS/OP, o valor já recolhido nos citados TAs em relação ao período autuado (cerca de R\$ 1,14 Milhões como se vê na linha “8” da aba “DCT” da planilha de cálculo do Auto de Infração (AI), incluída no Anexo 9 dos autos (págs. 75).

A memória de cálculo e a apuração do crédito tributário estão demonstradas na citada planilha do Anexo 9, em especial nas abas “§ 2º.RE”, “§ 4º. RE” e “DCT”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 83/113 do e-PTA, acompanhada dos documentos de págs. 114/239.

Afirma, em apertada síntese, o que segue:

- nulidade do AI, em razão de equívoco na indicação do Estabelecimento Autuado, visto que o lançamento diz respeito a operações realizadas pelos estabelecimentos detentores das Inscrições Estaduais (IEs) nº 002.050270.00-68 (Contagem/MG) e 002.050348.82-83 (Extrema/MG), mas tem por Sujeito Passivo o estabelecimento com IE nº 002.050348.41-48 (também situado em Contagem/MG), sob o fundamento de que esse último seria o primeiro estabelecimento listado como detentor do RET nº 45.000014703-02;

- acrescenta que o art. 89, inciso III do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos - RPTA é claro em relação à necessidade de indicar, no Auto de Infração, os números de IE e CNPJ do Sujeito Passivo, assim como o seu endereço, elementos que são essenciais para sua identificação. Conclui que se trata de erro de direito, o qual seria insanável, conforme o Enunciado de Súmula nº 392, do Superior Tribunal de Justiça. Transcreve jurisprudência desse tribunal;

- a versão original do RET, firmada em 13/04/18, em seu art. 30 e segs., fundada na isonomia de tratamento em relação a outros contribuintes mineiros do mesmo segmento da Autuada, previa um crédito presumido que resultasse em uma alíquota efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) nas operações interestaduais de *e-commerce*, sem qualquer condição ou meta para sua concessão, bastando que fosse solicitado tal tratamento tributário;

- embora já fizesse jus à alíquota efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), independentemente de qualquer condição a ser adimplida, a expectativa de contínuo crescimento das vendas levou a Autuada a pleitear a redução dessa alíquota para 1,0% (um por cento) mediante alteração do RET, momento em que passou a ser previsto o citado incremento real de 15% (quinze por cento) sobre a arrecadação de ICMS/OP do exercício de 2020;

- contudo, ao contrário do esperado pela Autuada, o aumento de arrecadação ocorrido em 2020 em decorrência da pandemia global, com migração de vendas presenciais para o *e-commerce*, não se mostrou permanente, tendo havido redução no valor das vendas *online* no exercício de 2022, conforme demonstrativo à págs. 95 dos autos;

- mesmo diante desses fatos, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG não acatou seu pleito de alteração do RET, para tomar como referência inicial a arrecadação de ICMS de vendas online do período anterior a abril de 2020, tendo sido mantido o padrão já fixado originalmente no RET, de exigir um

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incremento real de 15% (quinze por cento) em relação à arrecadação do exercício de 2020;

- ao final do exercício de 2022, diante do não crescimento da arrecadação dentro do compromisso firmado no RET, a Autuada alega que pleiteou a renúncia da carga tributária efetiva de 1% (um por cento) e o retorno à carga anterior de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), com efeitos retroativos ao início desse exercício, por meio dos Termos de Autodenúncia que compõem o “Doc. 06”, anexo à Peça de Defesa (págs. 228/230 dos autos) e recolhimento da diferença de 0,3% (três décimos por cento). Aduz que os 0,3% (três décimos por cento) correspondem aos “tributos dispensados” em comparação com o RET anteriormente vigente, em sintonia com o art. 4º do Decreto nº 47.587/18;

- a cobrança nos termos pretendidos pela Fiscalização mostra-se não isonômica e não encontra respaldo na legislação estadual e nem no RET, penalizando a Autuada pelo afastamento da carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) prevista no RET originalmente concedido, aplicável às demais empresas do setor. Acrescenta que o tratamento tributário do RET original não foi revogado, o que mantém seu direito à carga tributária de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento);

- a fundamentação legal apontada no campo “Base Legal/Infringência” do AI não respalda o lançamento tributário, pois indica dispositivos genéricos da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02 (listados às págs. 100/101), aplicáveis a qualquer situação tributária e que pouco dizem sobre a natureza da infração imputada;

- reitera que não houve revogação do RET anterior e nem do respectivo Protocolo de Intenções, razão pela qual se sustenta a interpretação dada pelo Fisco ao art. 26, §§ 2º e 4º, da versão mais recente do RET (de 06/11/23), segundo a qual, uma vez não cumprida a meta de arrecadação mínima, caberia a total desconsideração das disposições do RET e a apuração do ICMS/OP pela sistemática ordinária do débito e crédito, com desconto dos valores recolhidos até então;

- reafirma que a Autuada já fazia jus ao direito de usufruir da carga efetiva de 1,3% sobre as operações autuadas desde 2018, independentemente de qualquer incremento de arrecadação de ICMS, visto que tal carga foi concedida para manter o tratamento isonômico entre os contribuintes do mesmo segmento;

- aduz que mesmo sem exigência de contrapartidas, promoveu relevantes investimentos no estado de Minas Gerais ao instalar seus Centros de Distribuição, conforme reconhecido pelo estado no Protocolo de Intenções firmado em 17/01/22 (Doc. 07, anexo à Impugnação – págs. 231/235);

- desde 2021, nos termos o art. 1º, inciso IV, da Resolução SEF nº 5.424/20, qualquer empresa de *e-commerce* que se instalar em Minas Gerais pode aderir ao tratamento tributário relativo à carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), sem qualquer implementação de estrutura ou compromisso de investimento, o que reforça a necessidade de aplicar essa mesma regra para a Autuada, nos termos do art. 4º do Decreto nº 47.587/18, que regulamenta o art. 41 da Lei nº 22.549/17 em relação ao efeitos tributários do descumprimento de compromissos assumidos em Protocolos de Intenção;

- insiste que o “tributo dispensado” foi apenas a diferença de 0,3%, visto que teria direito à carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) desde 2018. Afirma que a cobrança da diferença entre o imposto efetivamente recolhido e a meta de arrecadação, conforme originalmente previsto no RET, encontra-se óbice jurídico na ausência de fato gerador que lhe sustente. Conclui que a apuração do ICMS por meio de débito e crédito, como realizada, não é benéfica ao contribuinte, como alega o Fisco, por colocá-lo em condição desvantajosa quanto aos demais concorrentes do mesmo segmento.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Por meio do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 240/241, o Fisco acata parcialmente os argumentos da Defesa e promove a alteração do Auto de Infração (AI), para exclusão do estabelecimento de IE nº 002.050348.41-48 e inclusão dos dois estabelecimentos que efetivamente praticaram as saídas objeto da autuação, de IE nº 002.050270.00-68 (Contagem/MG), como Sujeito Passivo Principal, e de IE nº 002.050348.82-83 (Extrema/MG), como Coobrigado. Todos os três estabelecimentos pertencem à mesma pessoa jurídica (Grupo Casas Bahia S.A.).

Em seguida, os novos Sujeitos Passivos da autuação foram intimados do lançamento, com abertura do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação, parcelamento ou pagamento, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º do RPTA.

Do 1º Aditamento à Impugnação

Após notificados, os novos estabelecimentos que passaram a integrar o polo passivo da autuação apresentam a Peça de Defesa de págs. 246/277, para “aditar e reiterar sua impugnação”.

Alegam, em apertada síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento por mudança de critério jurídico, em razão de alteração no polo passivo do lançamento que não é autorizada pelo Código Tributário Nacional - CTN. Acrescenta que o AI original deveria ter sido anulado, visto que a mudança de critério jurídico só pode produzir efeitos quanto a fatos geradores futuros, conforme art. 146 do CTN e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em especial o Tema Repetitivo nº 166.

Em seguida, repetem os mesmos argumentos apresentados na Peça de Defesa original e requerem, ao final, a procedência da impugnação.

Da 1ª Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 278/297, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 240/241, que se restringiu à alteração dos estabelecimentos incluídos no polo passivo da autuação.

Da Instrução Processual

Em 08/08/24, a Divisão de Triagem e Expedição – DITEX do CCMG identificou que apesar do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 240/241, o e-PTA não teve o seu polo passivo alterado no Sistema Integrado de Administração da Receita (SIARE), razão pela qual não houve intimação dos dois estabelecimentos que passaram a compor o polo passivo da autuação, como se pode ver nos “Documentos de Ciência” de intimação de págs. 243/244, que fazem menção ao estabelecimento de IE nº 062.337676.75-80, que não tem relação direta com a autuação.

Assim, por meio do “Termo de Remessa de PTA” de pág. 298, o e-PTA foi tramitado de volta à unidade de formação (DF/Juiz de Fora – 1) para *“alterarem a sujeição passiva do Auto de Infração no sistema (SIARE) e reabrirem os prazos aos sujeitos passivos, de acordo com o Termo de Reformulação do Lançamento de 240/241 dos autos”*.

Em seguida, foi incluído nos autos o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 299/300 (que é cópia idêntica daquele de págs. 240/241), momento em que foi efetivamente realizada alteração do polo passivo da autuação no SIARE, como nova intimação e reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para pagamento, parcelamento ou impugnação, conforme documentos de págs. 301/303.

Do 2º Aditamento à Impugnação

Após a notificação, a Defesa apresenta o 2º Aditamento à Impugnação de págs. 304/335, que é uma reprodução praticamente idêntica do 1º Aditamento à Impugnação de págs. 246/247, sem o acréscimo de qualquer novo argumento.

Da 2ª Manifestação Fiscal

Em seguida, a Fiscalização volta a se manifestar às págs. 336/355, refutando integralmente os argumentos da Defesa, em documento que também é praticamente idêntico à 1ª Manifestação Fiscal de págs. 278/297, apenas com alguns pequenos ajustes e menções ao retorno do PTA pela DITEX/CCMG.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 299/300, que se restringiu à alteração dos estabelecimentos incluídos no polo passivo da autuação, sem qualquer modificação no crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 359/379, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do polo passivo de págs. 299/300.

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.

Das Preliminares

Das Alegações de Nulidade do Auto de Infração

Na Impugnação original, a Defesa alega nulidade do AI, em razão de um suposto equívoco na indicação do Estabelecimento Autuado, visto que o lançamento diz respeito a operações realizadas pelos estabelecimentos detentores das Inscrições Estaduais (IEs) nº 002.050270.00-68 (Contagem/MG) e 002.050348.82-83 (Extrema/MG), mas tem por Sujeito Passivo o estabelecimento com IE nº 002.050348.41-48 (também situado em Contagem/MG), sob o fundamento de que esse último seria o primeiro estabelecimento listado como detentor do RET nº 45.000014703-02.

Acrescenta que o art. 89, inciso III, do RPTA é claro em relação à necessidade de indicar, no Auto de Infração, os números de IE e CNPJ do Sujeito Passivo, assim como o seu endereço, elementos que são essenciais para sua identificação. Conclui que se trata de erro de direito, o qual seria insanável, conforme o Enunciado de Súmula nº 392, do STJ. Transcreve jurisprudência desse tribunal.

No entanto, diante do questionamento da Defesa, o Fisco promoveu a reformulação do lançamento, para excluir do polo passivo o estabelecimento de IE nº 002.050348.41-48 e incluir os estabelecimentos de IE nº 002.050270.00-68 e 002.050348.82-83, conforme consta do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 299/300, tudo com fulcro no art. 145, inciso I, do CTN:

CTN

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

I - impugnação do sujeito passivo;

Além disso, diante da alteração na sujeição passiva do lançamento, o Fisco promoveu a reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário, em consonância com o disposto no art. 120, inciso II e § 1º do RPTA:

RPTA

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

(...)

§ 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. (Grifou-se).

Em seguida, diante da modificação promovida pelo Fisco, em ambos os Aditamentos à Impugnação a Defesa volta a alegar nulidade do lançamento, dessa vez

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em razão de suposta mudança de critério jurídico decorrente de alteração no polo passivo do lançamento que não seria autorizada pelo CTN.

Acrescenta que o Auto de Infração (AI) original deveria ter sido anulado, visto que a mudança de critério jurídico só pode produzir efeitos quanto a fatos geradores futuros, conforme art. 146 do CTN e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em especial o Tema Repetitivo nº 166.

Contudo, razão não lhe assiste.

De início, importante esclarecer que o benefício fiscal de crédito presumido que levou à presente autuação não foi concedido ao estabelecimento A ou ao estabelecimento B, mas sim à PESSOA JURÍDICA “Grupo Casas Bahia” (antiga “VIA S.A.”), como se pode ver no cabeçalho do Protocolo de Intenções que deu origem ao RET nº 45.000014703-02 (pág. 17), ainda que as operações viessem a ser realizadas pelos estabelecimentos de I.E. 002.050270.00-68 e 002.050348.82-83.

Não obstante, fato é que o procedimento de alteração da sujeição passiva de um lançamento em sede de impugnação está expressamente previsto no art. 120, inciso II e § 1º, do RPTA:

RPTA

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

(...)

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.

(...)

(Grifou-se)

Inclusive, tal procedimento prevê a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para “impugnação, aditamento 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”, justamente para que sejam assegurados ao(s) novo(s) sujeito(s) passivo(s) a plena garantia de ampla defesa e o devido contraditório.

Registre-se que tal procedimento foi devidamente observado pelo Fisco, inclusive com reabertura desse prazo, conforme consta do próprio Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 299/300.

Ao contrário do que alega a Defesa, a alteração do polo passivo da autuação efetuada pelo Fisco não representa qualquer ilegalidade e nem configura mudança do

critério interpretativo da legislação tributária, que represente inovação nos motivos originalmente elencados pela autoridade lançadora para fundamentar o Auto de Infração. Ela decorre do próprio questionamento da Defesa. Ou seja, não há que se falar em mudança do critério jurídico adotado pelo Fisco no lançamento.

Na verdade, fazendo uma análise detida da situação fática ocorrida e do seu enquadramento jurídico, mormente sob a ótica do pressuposto que sustenta o próprio argumento da Defesa pela nulidade (autonomia dos estabelecimentos), forçoso concluir que nem mesmo seria possível a ocorrência em tese de “mudança de critério jurídico”, dada a premissa normativa de que ela ocorre em relação ao “mesmo sujeito passivo”, nos termos do art. 146 do CTN:

CTN

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

(...)

(Grifou-se)

Assim, para o Sujeito Passivo original, que apresentou a Impugnação ao lançamento (IE nº 002. 002.050348.41-48), não há como se falar em inovação nos motivos e fundamentos do Auto de Infração, na medida em que ele foi excluído do seu polo passivo. Para ele, o Auto de Infração simplesmente deixou de existir, com encerramento da relação jurídica entre as partes (estado-contribuinte).

Lado outro, para os outros dois estabelecimentos incluídos no polo passivo após o questionamento da Defesa, o lançamento não existia anteriormente. Para eles, o marco inicial da relação jurídica é o momento da notificação relativa à sua inclusão no polo passivo ao AI. Portanto, em relação aos dois é logicamente impossível que tenha havido qualquer inovação interpretativa em um lançamento do qual não faziam parte até aquele momento.

Portanto, por uma questão estritamente lógica, quando há a alteração completa do polo passivo da autuação original, como no presente caso (mormente, em razão de impugnação), não há como se falar em ocorrência da “mudança de critério de jurídico”, visto que inexistirá a figura do “mesmo sujeito passivo” que é elemento central do conceito trazido pelo art. 146 do CTN.

Ainda sobre o tema, a Defesa argumenta que o Enunciado de Súmula nº 392, do STJ, corrobora o entendimento de que a indicação do sujeito passivo do lançamento tributário constitui um vício insanável, a ensejar o seu refazimento por parte da Autoridade Fiscal, com a formalização de nova autuação, respeitado o prazo decadencial aplicável.

Acrescenta que, quando do julgamento do Tema Repetitivo nº 166 (afetado a partir do Recurso Especial (Resp) nº 1.045.472/BA), o STJ expôs que a Súmula nº 392 não se limita à modificação do título executivo extrajudicial (CDA), tratando-se

também de hipótese de existência de vício no próprio lançamento tributário que lhe deu origem. Observe-se:

ENUNCIADO DE SÚMULA Nº 392/STJ

A FAZENDA PÚBLICA PODE SUBSTITUIR A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ATÉ A PROLAÇÃO DA SENTENÇA DE EMBARGOS, QUANDO SE TRATAR DE CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL OU FORMAL, VEDADA A MODIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO.

RESP Nº 1.045.472/BA – STJ

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.

1. A FAZENDA PÚBLICA PODE SUBSTITUIR A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ATÉ A PROLAÇÃO DA SENTENÇA DE EMBARGOS, QUANDO SE TRATAR DE CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL OU FORMAL, VEDADA A MODIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA EXECUÇÃO (SÚMULA 392/STJ).

2. É QUE: "QUANDO HAJA EQUÍVOCOS NO PRÓPRIO LANÇAMENTO OU NA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA, FAZENDO-SE NECESSÁRIA ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTO LEGAL OU DO SUJEITO PASSIVO, NOVA APURAÇÃO DO TRIBUTO COM AFERIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO POR OUTROS CRITÉRIOS, IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO ANTERIOR À INSCRIÇÃO ETC., SERÁ INDISPENSÁVEL QUE O PRÓPRIO LANÇAMENTO SEJA REVISADO, SE AINDA VIÁVEL EM FACE DO PRAZO DECADENCIAL, OPORTUNIZANDO-SE AO CONTRIBUINTE O DIREITO À IMPUGNAÇÃO, E QUE SEJA REVISADA A INSCRIÇÃO, DE MODO QUE NÃO SE VIABILIZARÁ A CORREÇÃO DO VÍCIO APENAS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA. A CERTIDÃO É UM ESPELHO DA INSCRIÇÃO QUE, POR SUA VEZ, REPRODUZ OS TERMOS DO LANÇAMENTO. NÃO É POSSÍVEL CORRIGIR, NA CERTIDÃO, VÍCIOS DO LANÇAMENTO E/OU DA INSCRIÇÃO. NESTES CASOS, SERÁ INVIÁVEL SIMPLEMENTE SUBSTITUIR-SE A CDA." (LEANDRO PAULSEN, RENÉ BERGMANN ÁVILA E INGRID SCHRODER SLIWKA, IN "DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA", LIVRARIA DO ADVOGADO, 5ª ED., PORTO ALEGRE, 2009, PÁG. 205).

3. OUTROSSIM, A APONTADA OFENSA AOS ARTIGOS 165, 458 E 535, DO CPC, NÃO RESTOU CONFIGURADA, UMA VEZ QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO PRONUNCIOU-SE DE FORMA CLARA E SUFICIENTE SOBRE A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS. SALIENTE-SE, ADEMAIS, QUE O MAGISTRADO NÃO ESTÁ OBRIGADO A REBATER, UM A UM, OS ARGUMENTOS TRAZIDOS PELA PARTE,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESDE QUE OS FUNDAMENTOS UTILIZADOS TENHAM SIDO SUFICIENTES PARA EMBASAR A DECISÃO, COMO DE FATO OCORREU NA HIPÓTESE DOS AUTOS.

4. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(...)

(GRIFOU-SE)

Contudo, o argumento decorre, antes de tudo, de um equívoco interpretativo por parte da Defesa, visto que o citado REsp, ao contrário do que se entendeu, atesta exatamente o contrário: que é possível modificar a sujeição passiva do crédito tributário, mesmo que ele já esteja definitivamente constituído e com execução fiscal ajuizada, desde que seja modificado o próprio lançamento que deu origem à Certidão de Dívida Ativa - CDA, oportunizando-se ao Contribuinte o direito à impugnação administrativa.

Da leitura dos trechos em destaque, nota-se que a decisão trata de equívocos na sujeição passiva do lançamento constatados no momento da execução fiscal, ou seja, quando o crédito tributário já estava definitivamente constituído, visto que a CDA é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento tributário.

Como se vê, a decisão foi no sentido de que, se o erro na sujeição passiva for constatado já em fase de execução fiscal, não pode o Estado simplesmente alterar a CDA, modificando o sujeito passivo dessa execução, sem que seja realizada uma revisão prévia do polo passivo do lançamento que deu origem à CDA oportunizando-se ao Contribuinte o direito à impugnação.

Ou seja, a decisão do STJ apresentada pela Defesa, na verdade, contradiz frontalmente seu argumento de que o erro na sujeição passiva do lançamento seria um vício insanável, que só poderia resultar na nulidade do Auto de Infração. Isso porque ela assevera que até mesmo um crédito tributário já inscrito em dívida ativa e com execução fiscal ajuizada poderá sofrer alteração da sujeição passiva, desde que não tenha havido decadência do direito de constituir o crédito tributário e que seja reaberto o prazo de impugnação administrativa para o novo Sujeito Passivo.

Assim, recorrendo ao famoso brocardo jurídico “*a maiori ad minus*” (“quem pode o mais, pode o menos”), se até mesmo o crédito tributário já definitivamente constituído e com execução ajuizada pode ser validamente alterado quanto à sujeição passiva, a conclusão óbvia é que, ainda, mais, isso poderia ocorrer em relação ao crédito tributário que ainda está em fase de constituição (como no caso em tela), observados sempre o limite do prazo decadencial e a reabertura do prazo de impugnação ao Contribuinte, exatamente como procedeu o Fisco no presente lançamento.

Portanto, mesmo tendo em vista que jurisprudências judiciais não vinculam de qualquer forma a atividade administrativa de lançamento (salvo no caso de súmulas vinculantes do STF e decisões tomadas por esse tribunal no controle difuso de constitucionalidade), conclui-se que a reformulação do polo passivo realizada pelo

Fisco está plenamente amparada na legislação e, inclusive, alinhada com a jurisprudência judicial trazida pela Defesa, de forma que o argumento de nulidade deve ser afastado.

Já nos tópicos relacionados ao mérito do lançamento, a Defesa alega que a fundamentação legal apontada no campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração não respalda o lançamento tributário, pois indica dispositivos genéricos da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02 (listados às págs. 100/101), aplicáveis a qualquer situação tributária e que pouco dizem sobre a natureza da infração imputada.

Apesar de não haver pedido textual de anulação do lançamento a partir do citado argumento, fato é que, como ele, a Defesa pretende infirmar os próprios elementos de constituição válida do Auto de Infração, com a sua consequente invalidação. Por essa razão, o questionamento será tratado neste Acórdão como uma preliminar.

De início, importante esclarecer que não há nada de errado no fato de o campo “Base Legal/Infringência” (págs. 02) fazer menção a diversos dispositivos legais e regulamentares, inclusive daqueles que poderiam ser utilizados em outras autuações, de forma indistinta.

Trata-se de uma consequência natural da finalidade desse campo do AI, que engloba tanto a “Base Legal” do lançamento, formada pelos dispositivos que sustentam os 5 (cinco) elementos da obrigação tributária (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), quanto as “Infringências” que deram origem à autuação, entendidas como o(s) dever(es) legal(is) de ação ou de omissão contido(s) na legislação tributária e que não foi(ram) observado(s) pelo Contribuinte.

No entanto, além desses dispositivos denominados pela Defesa como “genéricos”, também foram inseridas nesse campo as infringências específicas que deram origem à presente autuação, em especial os arts. 26 e 49 do RET nº 45.000014703-02 e o art. 8º do Protocolo de Intenções nº 002/22, que tratam do compromisso de incremento real de arrecadação e da forma de se calcular o valor da diferença de “imposto dispensado”, que deveria ter sido quitada em DAE distinto, o que não foi observado pelo “Grupo Casas Bahia”. A inobservância destes dispositivos é a origem primeira do lançamento em tela.

Ressalte-se que a autuação está claramente explicada e detalhada no campo “Relatório” do AI (pág. 01), assim como no Relatório Fiscal Complementar de págs. 06/10. Além disso, o Auto de Infração está acompanhado de diversos anexos, listados à pág. 10, que contém os documentos capazes de comprovar o recolhimento a menor de ICMS, assim como a assertividade dos cálculos e apurações realizados pelo Fisco.

Ademais, as extensas, detalhadas e sucessivas Peças de Defesa apresentadas nos autos não deixam qualquer dúvida de que o Auto de Infração foi perfeitamente compreendido pelos envolvidos, que identificaram perfeitamente as infrações que lhe estavam sendo imputadas e delas se defenderam de forma plena e completa, com apresentação de inúmeros argumentos e documentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De todo o exposto, não se vislumbra qualquer irregularidade formal no lançamento, capaz de infirmar sua validade jurídica e provocar uma declaração de nulidade, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

Por fim, quanto à alegação de que houve prejuízo ao art. 89, inciso III, do RPTA, ela também não se sustenta, visto que em todos os momentos ao longo do processo de formalização do crédito tributário, os Sujeitos Passivos foram devidamente identificados e qualificados no Auto de Infração, seja o Sujeito Passivo original que acabou sendo excluído do lançamento (pág. 01 dos autos), seja os novos Sujeitos Passivos, posteriormente incluídos (págs. 299/300) em sede de Reformulação do Lançamento. Observe-se o texto do citado dispositivo:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no

mínimo, os seguintes elementos:

(...)

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

(...)

Registre-se que os dois estabelecimentos foram sido incluídos no polo passivo como “Sujeito Passivo Principal” e “Coobrigado”, em razão de uma limitação do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE, que não permite a inclusão de dois Sujeitos Passivos principais em um mesmo lançamento.

No entanto, o compromisso de incremento da arrecadação assumido (e descumprido) tem como parâmetro de apuração o total de ICMS/OP recolhido em relação a todas as operações interestaduais de *e-commerce* praticadas pelo “Grupo Casas Bahia S.A.”, com origem a partir de qualquer dos “CDs *e-commerce* vinculados”, razão pela qual os dois estabelecimentos (e o próprio “Grupo Casas Bahia S.A.”) respondem indistintamente pela infração.

Por todo o exposto, devem ser afastados todas as alegações de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP), ao final do exercício de 2022, em razão do descumprimento de compromisso financeiro de acréscimo real no valor do imposto recolhido nas saídas interestaduais relativas à *e-commerce* (vendas online e por telemarketing para consumidores finais) do “Grupo Casas Bahia S.A.” (antiga “Via. S.A.”).

Tal compromisso foi assumido no âmbito do Protocolo de Intenções nº 002/22 e do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000014703-02, como contrapartida à concessão de um crédito presumido que resultasse numa carga tributária efetiva de 1% (um por cento) em tais saídas interestaduais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/OP e da respectiva Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Como já dito anteriormente, a versão do RET vigente a partir de novembro de 2020 (Anexo 6 – págs. 59/71) previa, em seu art. 30, inciso III, uma carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) nas operações interestaduais de *e-commerce* (vendas online e por telemarketing), conforme a seguir:

RET nº 45.000014703/02 - Versão de 27/11/20

Art. 30. Sem prejuízo ao adicional de alíquota de que trata o art. 12-A da Lei 6.763/1975, na venda de mercadoria em operação contratada exclusivamente no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinada a consumidor final, fica assegurado ao E-COMMERCE VINCULADO crédito presumido, implicando recolhimento efetivo de:

(...)

III - na hipótese de venda interestadual, 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) sobre o valor da operação.

(...)

(Grifou-se)

Como bem ressalta a Defesa, desde a vigência da Resolução nº 5.424/20, a partir de 2021, a carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) estava disponível (mediante solicitação) para qualquer empresa do segmento de *e-commerce* instalada no estado de Minas Gerais, justamente no intuito de garantir uma maior equidade e isonomia tributária entre elas.

No entanto, buscando um tratamento tributário mais favorável do que aquele dado aos seus concorrentes instalados em Minas Gerais, a Autuada, por iniciativa própria, solicitou à SEF/MG a concessão de um crédito presumido que resultasse em uma carga tributária ainda menor, de apenas 1,0% (um por cento) do valor das saídas interestaduais por *e-commerce*.

Interessante notar que, nesse momento, o “Grupo Casas Bahia S.A.” não demonstrou qualquer preocupação com eventual quebra da isonomia tributária dentro do seu setor econômico, questão tão alardeada nas Peças de Defesa para defender o descumprimento do compromisso de arrecadação mínima voluntariamente assumido.

Para conceder o benefício fiscal pretendido, a SEF/MG exigiu, como contrapartida, que o Contribuinte assumisse um compromisso de incremento real de arrecadação de ICMS/OP em relação ao exercício de 2020 de, no mínimo, 15% (quinze por cento), mantendo esse patamar, corrigido pela inflação. Além disso, ficou definida que a eventual diferença faltante em algum exercício seria recolhida no mês de fevereiro do exercício seguinte àquele em que a meta não fosse atingida, conforme art. 30 da nova versão do RET, vigente a partir de novembro de 2021:

RET nº 45.000014703/02 - Versão de Novembro de 2021

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 30. Sem prejuízo ao adicional de alíquota de que trata o art. 12-A da Lei 6.763/1975, na venda de mercadoria em operação contratada exclusivamente no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinada a consumidor final, fica assegurado ao E-COMMERCE VINCULADO crédito presumido, implicando recolhimento efetivo de:

(...)

III - na hipótese de venda interestadual, 1% (um por cento) sobre o valor da operação.

(...)

1º Para fruição do tratamento previsto no inciso III do caput deste artigo, a soma do imposto recolhido para Minas Gerais, a título de operação própria, a partir do exercício de 2021, pelo E-COMMERCE VINCULADO deverá corresponder:

I - ao incremento, mínimo, de 15% (quinze por cento) sobre o montante do ICMS recolhido a título de operação própria, relativamente ao exercício de 2020, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, referente ao exercício de 2021;

II - nos exercícios subsequentes, ao mesmo valor total de recolhimento previsto no inciso anterior, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

(...)

§ 3º Na hipótese de o valor total recolhido a título de operação própria não atingir os montantes previstos no § 1º, a VIA deverá efetuar o recolhimento da diferença em Documento de Arrecadação Estadual - DAE distinto, até o último dia útil de fevereiro do exercício imediatamente subsequente.

(...)

(Grifou-se)

Registre-se que nenhum contribuinte é obrigado a aderir ou concordar com nenhum Regime Especial de Tributação. Trata-se de um ato discricionário, onde as partes assumem, de forma absolutamente voluntária e discricionária, compromissos mútuos envolvendo benefícios e obrigações para ambas as partes. Caso alguém discorde das condições, basta não assinar o documento.

Assim, quando a Autuada optou por assinar a nova versão do RET, em novembro de 2021, ela assumiu o compromisso puro e simples de pagar, no exercício de 2021 e seguintes, no mínimo 15% a mais, em termos reais, do que havia sido recolhido a título de ICMS/OP *e-commerce* em vendas interestaduais durante o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exercício de 2020, independentemente do volume de operações efetivamente realizadas. Em contrapartida, foi autorizada a se apropriar de um crédito presumido que resultasse numa carga tributária efetiva de apenas 1,0% (um por cento) em todas essas operações.

No exercício de 2022, de acordo com o compromisso assumido, a Autuada deveria ter recolhido, no mínimo, R\$ 65.646.695,40 (sessenta e cinco milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, seiscentos e noventa e cinco reais e quarenta centavos) a título de ICMS/OP. Entretanto, o valor efetivamente pago no período foi de apenas R\$ 40.444.171,81 (quarenta milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, cento e setenta e um reais e oitenta e um centavos), conforme se vê na aba “§ 4º. RE” da planilha do Anexo 9.

Assim, a diferença a menor entre o valor recolhido e o compromisso de incremento foi de um pouco mais de R\$ 25,2 Milhões, valor esse que deveria ser quitado em DAE distinto até fevereiro de 2023, nos termos o art. 30, § 3º, do RET de novembro de 2021, supratranscrito. Note-se que o dispositivo era literal em relação a tal obrigação, não deixando qualquer margem para interpretações.

Entretanto, mesmo após diversas tratativas com o Fisco ao longo de 2023, onde foi instado a recolher os valores devidos, o “Grupo Casas Bahia S.A.” recusou-se a cumprir sua obrigação e optou por seguir caminho totalmente distinto, apresentando em 30/08/23, os Termos de Autodenúncia (TAs) nºs 05.00033547069 (Anexo 1 – págs. 11/12) e 05.00033547140 (Anexo 2 – págs. 13/14), onde denunciou cerca de R\$ 1,6 Milhão relativos ao período de dez/21 a abr/23. Desse valor, cerca de R\$ 1,14 Milhão dizem respeito ao período autuado (2022).

Aparentemente, tal procedimento se baseou na tese, exposta na Peça de Defesa, de que o “Grupo Casas Bahia S.A.” possuiria um tipo de “direito adquirido” ao benefício fiscal anterior, de carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), previsto no RET de novembro de 2020, sob o argumento de que esse RET nunca teria sido revogado, mesmo após ser firmado o RET de novembro de 2021. Assim, por esse raciocínio da Defesa, o termo “imposto dispensado” deveria ser entendido apenas como a diferença entre as duas cargas tributárias efetivas: a vigente 1,0% (um por cento) e a revogada 1,3% (um inteiro e três décimos por cento).

Além disso, conforme verbalizado na própria Impugnação, a Defesa pretende dar a esses 2 (dois) TAs a natureza jurídica de uma “renúncia” ao benefício fiscal vigente desde novembro de 2021 (carga efetiva de 1,0%), o que, no seu equivocado entender, resultaria no automático retorno ao benefício fiscal anterior, vigente até novembro de 2021, referente à carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento).

Com a devida licença, faltou à Defesa confrontar sua tese com os conceitos e regras mais comezinhos sobre interpretação das normas jurídicas.

Considerando que um RET é um conjunto de regras cogentes firmadas voluntariamente entre o Estado e Contribuinte (um tipo de lei em sentido *lato*), se a nova versão do RET firmada em novembro de 2021 passou a prever uma carga efetiva de 1,0% (um por cento) para as saídas interestaduais por *e-commerce*, como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consequência, a carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) prevista na versão anterior do RET, de novembro de 2020, foi tacitamente revogada por sua incompatibilidade com a norma posterior, conforme orienta o art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB):

LINDB - Decreto-Lei nº 4.657/42

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

(...) (Grifou-se)

Assim, não há qualquer dúvida de que a carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) foi **revogada** quando a Autuada optou por aderir às regras contidas na nova versão do RET, de novembro de 2021, que previu uma carga efetiva de 1,0% (um por cento) para as mesmas operações.

Importante destacar que, em novembro de 2023, a SEF/MG alterou novamente as regras do RET nº 45.000014703-02 (Anexo 4 – págs. 27/42), incluindo, em seu art. 26, § 4º (com efeitos retroativos a 09/11/21 – art. 49, § 1º), novos critérios para se apurar o valor dessa diferença a recolher decorrente do descumprimento do compromisso de incremento real mínimo da arrecadação, nos seguintes termos:

RET nº 45.000014703-02 - Versão de novembro de 2023

Art. 26. Fica assegurado ao E-COMMERCE VINCULADO, na venda de mercadoria em operação contratada exclusivamente no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinada a consumidor final, crédito presumido, implicando carga efetiva de:

(...)

§ 4º Na hipótese de o valor total recolhido a título de operação própria não atingir os montantes previstos no § 2º, a CASAS BAHIA deverá efetuar o recolhimento da diferença em Documento de Arrecadação Estadual - DAE distinto, até o último dia útil de fevereiro do exercício imediatamente subsequente, observado o seguinte:

I - o valor total recolhido a título do ICMS operação própria relativo ao período acrescido da diferença de que trata o caput deste parágrafo não poderá ultrapassar o valor que seria apurado sem a aplicação do crédito presumido previsto neste artigo, com os devidos acréscimos legais;

II - caso o valor total recolhido a título do ICMS operação própria relativo ao período acrescido da diferença de que trata o caput deste parágrafo ultrapasse o valor que seria apurado sem a aplicação do crédito presumido previsto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

neste artigo, o Contribuinte deverá reapurar o ICMS relativo ao período de que trata o § 2º, nos termos da legislação vigente, considerando os respectivos períodos de apuração;

III - na hipótese do inciso II deste parágrafo, o valor a recolher corresponderá à diferença entre o valor apurado sem a aplicação do crédito presumido e os valores já recolhidos a título de ICMS no mesmo período, com os devidos acréscimos legais.

(...)

Art. 49. Este Regime Especial, ora alterado, entra em vigor na data de ciência da CASAS BAHIA de seu deferimento e produzirá efeitos por prazo indeterminado, podendo ser revogado a qualquer tempo, mediante ato da autoridade competente, quando ocorrerem situações que justifiquem a revogação, visando à preservação dos interesses da Fazenda Pública.

§ 1º O disposto no § 4º do art. 26 desta versão do Regime Especial retroage seus efeitos a 9/11/2021.

(...) (Grifou-se)

Analisando o novo § 4º do art. 26, conclui-se que em 2022, considerando-se o descumprimento do compromisso de real mínimo de arrecadação de 15% (quinze por cento), o valor total do ICMS/OP a recolher no período não poderia ultrapassar aquele que seria devido pelas mesmas operações, caso o imposto fosse apurado sem qualquer crédito presumido (inciso I).

Nesse diapasão, o inciso II do § 4º determinou que, caso o valor do imposto que seria devido por débito e crédito, sem utilização de crédito presumido, fosse ultrapassado, o Contribuinte deveria reapurar o ICMS relativo ao exercício em que isso ocorreu, “nos termos da legislação vigente”, ou seja, pela sistemática do confronto entre débitos e créditos, aplicável a todos os contribuintes em geral, a única que está prevista na “legislação vigente” para tais operações.

Além disso, o inciso III do mesmo § 4º determinou que, nessa hipótese, o valor a recolher deveria ser a diferença entre o valor apurado sem a aplicação do crédito presumido e os valores já recolhidos a título de ICMS no mesmo período, o que acabou resultando em uma redução no valor da diferença a ser recolhido.

Conforme demonstrado pelo Fisco nas abas “§ 2º.RE”, “§ 4º. RE” e “DCT”, todas da citada planilha de cálculo do Anexo 9, de acordo com esse novo critério do art. 26 do RET de novembro de 2023, o valor máximo a ser recolhido em 2022 estaria limitado ao ICMS/OP devido na apuração por débito e crédito, sem qualquer crédito presumido R\$ 55.003.326,65 (cinquenta e cinco milhões, três mil, trezentos e vinte e seis reais e sessenta cinco centavos).

Assim, diante de um recolhimento efetivo de cerca de R\$ 40,3 Milhões em 2022, apurou-se uma diferença de ICMS/OP a ser recolhida pelo “Grupo Casas Bahia S.A.” de, aproximadamente, R\$ 14,7 Milhões (R\$ 55 Milhões x R\$ 40,3 Milhões), da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qual foram abatidos os valores recolhidos por meios dos 2 TAs (cerca de R\$ 1,14 Milhão) de forma que restaram, exatamente, R\$ 13.543.987,41 (treze milhões, quinhentos e quarenta e três mil, novecentos e oitenta e sete reais e quarenta e um centavos) a serem recolhidos pelo Contribuinte, conforme cálculos detalhados constantes das abas “§ 2º.RE”, “§ 4º. RE” e “DCT” da planilha de cálculo do AI (Anexo 9).

Tal valor foi exigido no presente lançamento, acompanhado da respectiva Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Passando à análise dos argumentos da Defesa, nota-se que apesar de extensas, as Impugnações e Aditamentos giram em torno de um único argumento central: o de que a Autuada teria um tipo de “direito adquirido” à carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos), que havia concedida em RET de 2018 e havia sido mantida até a versão de novembro de 2020, de forma que, ao descumprir o compromisso de incremento de arrecadação assumido, ao invés de ter de observar as regras previstas no próprio RET vigente para tal situação, o Contribuinte apenas retornaria automaticamente para o benefício fiscal anteriormente revogado.

Entretanto, é cediço que tal raciocínio não faz sentido e nem encontra respaldo nas regras mais básicas de interpretação jurídica, conforme já exposto anteriormente.

Em primeiro lugar, ressalte-se que a carga efetiva de 1,0% (um por cento) prevista no RET de novembro de 2020, em contrapartida a um compromisso de incremento real mínimo de 15% (quinze por cento) em relação à arrecadação de 2020, assim como o dever de recolher a diferença a menor em DAE distinto, são regras que nunca foram revogadas, continuando a existirem, inclusive, na última versão do RET nº 45.00014703-02, vigente a partir de novembro de 2023, conforme se pode ver no seu art. art. 26 (págs. 36/37 dos autos).

Além disso, um RET é uma norma específica e benéfica, que tem por finalidade última conceder ao Contribuinte Signatário uma condição tributária individual mais favorável em relação à regra geral prevista na legislação tributária (e não em relação a um outro RET anteriormente revogado, como sustenta a Defesa).

Por essa razão, o termo “imposto dispensado”, comumente utilizado em RETs, em especial naqueles em que há assunção de compromisso de incremento de arrecadação, diz respeito à diferença entre o valor do imposto efetivamente recolhido com utilização do benefício fiscal concedido (no caso, crédito presumido) e (a) o compromisso de recolhimento mínimo assumido pelo Contribuinte, ou (b) o imposto devido de acordo a legislação vigente para as mesmas operações, sem qualquer benefício fiscal (como no caso em tela).

Assim, caberia ao “Grupo Casas Bahia S.A” recolher a diferença relativa ao imposto dispensado, conforme claramente estipulado no RET, honrando os compromissos voluntariamente assumidos perante o estado de Minas Gerais em troca de uma condição tributária desigualmente favorável em relação às demais empresas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que atuam no mesmo segmento dentro do estado de Minas Gerais (carga efetiva de 1,0% (um por cento)).

Ainda sobre o argumento, a Defesa afirma que desde 2021, nos termos o art. 1º, inciso IV, da Resolução SEF nº 5.424/20, qualquer empresa de *e-commerce* que se instalar em Minas Gerais pode aderir ao tratamento tributário relativo à carga tributária efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), sem qualquer implementação de estrutura ou compromisso de investimento, o que reforça a necessidade de aplicar essa mesma regra para a Autuada, nos termos do art. 4º do Decreto nº 47.587/18, que regulamenta o art. 41 da Lei nº 22.549/17 em relação ao efeitos tributários do descumprimento de compromissos assumidos em Protocolos de Intenções. Observe-se os dispositivos citados:

Resolução SEF nº 5.424/20

Art. 1º - Serão concedidos sob a forma automatizada, por meio de Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial Automatizado - e-PTA-RE-Automatizado, os regimes especiais de tributação que estabeleçam tratamentos tributários setoriais padronizados aplicáveis aos contribuintes que tenham como atividade:

(...)

IV - venda de mercadoria contratada no âmbito do comércio eletrônico ou telemarketing (*e-commerce* não vinculado);

(...)

Decreto nº 47.587/18

Art. 4º - O descumprimento de condições expressas em metas quantificáveis ou em atos e procedimentos especiais caracteriza o descumprimento do protocolo de intenções no respectivo exercício, com a exigência dos tributos dispensados pelo tratamento tributário relativo ao benefício fiscal concedido e respectivos acréscimos legais, proporcionalmente às metas, aos atos e aos procedimentos descumpridos, ainda que o contribuinte tenha cumprido o respectivo regime especial.

(...)

Da simples leitura dos citados dispositivos é possível notar que eles não trazem nada que sustente as conclusões da Defesa. Deles não se depreende qualquer tipo de “direito adquirido” de retorno à carga efetiva de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) (já revogada), quando houvesse descumprimento do compromisso de incremento real mínimo assumido para fins de usufruir de uma carga tributária efetiva de 1,0% (um por cento).

Realmente, a Resolução nº 5.454/20 autoriza a carga tributária de 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) para qualquer empresa de *e-commerce* instalada em Minas Gerais, que requeira tal tratamento. No entanto, não se trata de um benefício

fiscal automático, ou de um “direito adquirido”, visto que ele só será aplicável mediante solicitação e enquanto estiver vigente o Protocolo de Intenções/RET que o preveja para o Contribuinte.

Na verdade, a Defesa se ateu apenas ao art. 4º do Decreto nº 47.587/18, quando deveria ter continuado a leitura, adentrando no seu art. 5º, que é literal e claro em relação à forma correta de se quantificar o valor do benefício auferido pelo Contribuinte signatário de Protocolo Intenções (ou seja, o valor do “imposto dispensado”), que consiste na *“diferença entre o valor correspondente à carga tributária com a aplicação da legislação tributária sem o benefício fiscal concedido e o valor correspondente à carga tributária obtida com o referido benefício.”* (Destacou-se).

Inclusive, o citado art. 5º é o fundamento normativo da regra inserida no § 4º do art. 26 do RET de novembro de 2023 (com efeitos retroativos a novembro de 2021), que limitou o valor da diferença a ser recolhida em função do descumprimento do compromisso financeiro exatamente ao mesmo critério, visto que ele é a própria definição de “benefício auferido pelo contribuinte signatário”. Observe-se:

Decreto nº 47.587/18

Art. 5º – O benefício auferido pelo contribuinte signatário de protocolo de intenções, para os efeitos do disposto neste decreto, consiste na diferença entre o valor correspondente à carga tributária com a aplicação da legislação tributária sem o benefício fiscal concedido e o valor correspondente à carga tributária obtida com o referido benefício.

(...) (Grifou-se)

Assim, depreende-se que a própria norma citada pela Defesa milita em seu desfavor, pois o art. 5º da citada resolução define o valor do benefício/imposto dispensado como a diferença apurada pela comparação da carga tributária prevista na legislação tributária (débitos x créditos) e a carga tributária obtida no referido benefício (no caso, de 1,0%), exatamente como se deu no presente lançamento.

Diante de todo o exposto, com fulcro no art. 26, § 4º c/c art. 49, § 1º, ambos do RET de novembro de 2023, conclui-se que o “imposto dispensado” pelo RET no exercício de 2022 foi exatamente a quantia exigida no presente Auto de Infração, razão pela qual devem ser afastados todos os argumentos em sentido contrário.

Quanto ao argumento relativo aos “relevantes investimentos” promovidos no estado de Minas Gerais ao instalar os Centros de Distribuição do “Grupo Casas Bahia S.A.”, trata-se de um argumento de caráter econômico e não jurídico, que deve ser afastado de plano, pois, ainda que sejam verídicos, tais investimentos não afetam a análise do lançamento pelo CCMG, que não pode aplicar equidade e nem afastar a legislação vigente, conforme art. 182, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Por fim, importante registrar que investimentos não são um favor do Contribuinte ao estado ou aos seus cidadãos, como sugere o argumento da Defesa. Trata-se de um “meio” essencial e necessário para que o Contribuinte cumpra a atividade fim de sua empresa, obtendo lucros os maiores possíveis (que é o único e verdadeiro objetivo de qualquer empresa privada), ainda que esse lucro seja obtido às custas dos tributos que deveriam ser recolhidos sobre suas atividades, necessários para que o Estado mantenha serviços e atividades públicas em favor de todos, inclusive do próprio Contribuinte.

Ademais, o Protocolo de Intenções e o RET do qual o Contribuinte é signatário traz uma série de outros benefícios fiscais em relação a operações internas, que não são objeto de verificação no presente lançamento, para as quais não há compromisso específico de incremento de arrecadação, como se pode ver nos incisos I e II do art. 26 do RET de novembro de 2023 (págs. 36).

Dessa forma, analisados o lançamento e as Peças de Defesa, que não apresentaram argumentos e/ou documentos capazes de infirmar o crédito tributário, deve ser mantida a autuação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 299/300, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vanderlei de Souza Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Avancini Alves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2025.

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora**

CSP