

Acórdão: 23.408/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002446283-92  
Impugnação: 40.010154638-26  
Impugnante: Usina Açucareira Passos S.A. Em Recuperação Judicial  
IE: 479089074.00-18  
Origem: DF/Passos

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE.** Constatada a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de melaço de cana, com destino à empresa detentora do Regime Especial nº 45000010550-97, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime à época dos fatos geradores, contrariando o disposto no art. 8º do mesmo RE. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. ICMS e MR exigidos em Auto de Infração distinto. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/08/17 a 30/06/20, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de melaço de cana, com destino à empresa Itaiquara Alimentos S.A. em Recuperação Judicial, detentora do Regime Especial nº 45000010550-97, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime à época dos fatos geradores.

O Termo de Adesão somente foi homologado em 02/10/20, com vigência a partir de 05/10/20.

A exigência fiscal se restringe à **Multa Isolada** prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.002384825-19), que tramita juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Itaiquara Alimentos S.A. Em Recuperação Judicial).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 25/60, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 155/176.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 177/204 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

## ***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.

### **1. Observação Inicial:**

Por se tratar de PTAs complementares, a decisão relativa ao presente processo (01.002446283-92) utilizou como referência a decisão relativa ao PTA nº 01.002384825-19, ressalvadas adequações pontuais.

### **2. Da Arguição de “Impossibilidade de Lavratura de Autuação enquanto Pendente Processo de Consulta sobre o Tema”:**

Preliminarmente, a Autuada destaca *“a completa improcedência da autuação ora combatida, porque lavrada na pendência de processo de consulta ... e ainda pendente de decisão sobre o tema quando da ciência do AIIM”*.

Transcreve o art. 161, § 2º do CTN, pontuando que *“o legislador complementar não criou qualquer requisito, condição ou restrição para que a consulta obste a formalização de crédito tributário – basta a existência de consulta pendente de resposta para que a autoridade administrativa esteja impedida de lavrar o AIIM”*, o mesmo acontecendo com o art. 148 da Lei nº 6.763/75, que *“expressamente previu a impossibilidade não apenas da formalização do AIIM, mas também da condução de qualquer procedimento fiscal caso haja processo de consulta pendente de resposta”*.

Reporta-se às exceções estabelecidas no art. 150 da Lei nº 6.763/75, salientando, porém, que, no presente caso, *“existe processo de consulta lícito e regular ainda pendente de resposta definitiva e que não se enquadra em nenhuma das situações acima descritas que seriam exceções ao impedimento da ação fiscal”*.

Cita a consulta por ela formulada (Doc. 01), protocolada em 29/04/22, destacando que submeteu *“à análise da Diretoria de Orientação de Legislação Tributária – DOLT da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais justamente as mesmas questões de fato e de Direito objeto do presente processo”*, ou seja, *“versa sobre o período de 30.06.2016 a 30.06.2020 e trata de ‘49 (quarenta e nove) operações de venda de melaço para a Itaiquara, que em consonância com o Art. 3º do RET desta, não foi destacado ICMS nas notas fiscais de saída”*.

Destaca, ainda, que na Consulta, *“a sua dúvida reside no fato de que ela consta tanto do Protocolo de Intenções n. 161/2014 quanto do Regime Especial de Tributação n. 28/2016, deferido nos autos do e-PTA n. 45.000010550-97. Assim, não seria necessário Termo de Adesão para efetuar as vendas de melaço à Itaiquara com*

*utilização do diferimento, uma vez que ambas as empresas constam do regime especial deferido”, ou seja, “não há qualquer dúvida que o objeto da Consulta é rigorosamente o mesmo do presente processo, qual seja: as operações de venda de melaço à Itaiquara ocorridas no período de 2016 a 2020 e acobertadas pelo Regime Especial”, fato desconsiderado pelo Fisco.*

*Acrescenta que, “quando da ciência do AIIM ora combatido, que ocorreu em 19.07.2022, ainda não havia qualquer notícia da decisão sobre a Consulta formulada pela Impugnante, que somente ocorreu em 02.08.2022 (Doc. 03). Ou seja, até o dia 02 de agosto de 2022, a Fiscalização estava expressamente impedida de sequer iniciar qualquer procedimento fiscal contra a Impugnante para tratar do mesmo tema da Consulta, imagine-se, então formalizar uma autuação para exigir os mesmíssimos fatos geradores!”.*

*Portanto, na sua visão, “a Fiscalização somente poderia ter iniciado o procedimento fiscalizatório apenas após a ciência da Impugnante da resposta à Consulta”, isso, contudo, se não tivesse interposto recurso, “o que efetivamente ocorreu, como se verifica do anexo (Doc. 04), o que impede a adoção de qualquer ação fiscal relativamente aos fatos geradores objeto do presente processo, uma vez que o recurso tem efeito suspensivo, por expressa previsão do art. 151 da Lei Estadual n. 6.763/75”.*

*Na sua ótica, não há que se cogitar a “convalidação do AIIM porque a resposta à Consulta foi negativa à Impugnante (Doc. 05), seja porque o vício que macula o lançamento tem natureza material, uma vez que o Sr. Agente Fiscal não tinha competência para lançar o crédito tributário enquanto pendente a resposta à Consulta, seja porque o processo de consulta ainda não se encerrou, sendo que o procedimento fiscal somente poderá ser iniciado após a decisão definitiva a ser proferida pelo Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais”.*

*A seu ver, “resta inequívoco, portanto, que qualquer procedimento de fiscalização somente pode ser iniciado depois de encerrado o processo de consulta que tenha o mesmo objeto da ação fiscal, o que não se observou no presente caso, resultando em nulidade do AIIM” e tece as seguintes considerações complementares sobre a consulta em questão, verbis:*

*“E não se alegue que o Sr. Auditor Fiscal não tinha conhecimento da Consulta ao iniciar o procedimento fiscal que deu origem ao AIIM. Em primeiro lugar, porque é seu dever de ofício consultar quaisquer consultas existentes e verificar se o seu objeto é o mesmo daquele que pretende fiscalizar. Em segundo, porque a Impugnante expressamente informou à Fiscalização da existência do processo de consulta, como se verifica do anexo e-mail, enviado em 03.05.2022 (Doc. 05).*

*Como se verifica do aludido e-mail, o Sr. Auditor Fiscal Wallas Roney Marcal, responsável pela lavratura do AIIM ora combatido, foi expressamente informado da existência da Consulta. A Impugnante ainda lhe*

enviou, de maneira digitalizada, todos os documentos relativos ao processo de consulta, em franca demonstração de confiança e boa-fé.

Nada obstante, nada disso foi levado em consideração! Sequer há menção no AIIM sobre a Consulta realizada.

Nesse particular, acrescenta-se que a Fiscalização em momento algum preocupa-se em demonstrar porque a Consulta formulada pela Impugnante não impediria a realização da ação fiscal. Por óbvio, essa demonstração não foi feita porque a Consulta é regular e não se enquadra em qualquer hipótese dos arts. 149 e 150 que pudesse autorizar a ação fiscal.

Uma consequência importante dessa falta de motivação é que o julgador administrativo está impedido de inovar o lançamento e procurar alterar seus fundamentos para, por via oblíqua e transversa, suprir o que a Fiscalização deixou de fazer, ainda que esta tivesse razão, o que não se verifica sequer remotamente no presente processo.

Ou seja, se a Fiscalização não demonstrou porque, em tese, a Consulta não impediria a ação fiscal, o que era seu dever de ofício, não cabe ao julgador administrativo, na tentativa de consertar o lançamento, procurar fazer essa demonstração.

Não obstante, de forma bastante curiosa, o Sr. Auditor Fiscal enviou e-mail à Impugnante, na data de 10.08.2022, para “informar” sobre a decisão proferida na Consulta, deixando evidente não apenas que tinha ciência como que estava acompanhando o desenrolar do referido processo (Doc. 06).

Contudo, repita-se, sequer mencionou a existência da Consulta no AIIM, preferindo ignorar a absoluta ilegalidade do procedimento fiscal que conduziu, que culminou em uma também ilegal autuação.”

Conclui, dessa forma, que, *“em vista de tudo isso, resta demonstrada a completa ilegalidade da lavratura de AIIM cujo objeto é literalmente o mesmo de consulta ainda pendente de resposta, regularmente formulada pela Impugnante e processada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, devendo a autuação ora combatida ser integralmente cancelada por esse E. Conselho de Contribuintes”*.

No entanto, em que pesem os seus extensos argumentos, verifica-se não assistir razão à Autuada.

Nesse sentido, cabe lembrar, inicialmente, que a presente autuação se refere a descaracterização de diferimento do ICMS nas saídas internas de melaço de cana, com destino à empresa “Itaiquara Alimentos”, detentora do Regime Especial nº 45000010550-97, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo

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

de Adesão ao mencionado regime à época dos fatos geradores (01/08/17 a 30/06/20), haja vista que esse Termo somente foi homologado em 02/10/20, com vigência a partir de 05/10/20.

O art. 3º do Regime Especial nº 45000010550-97 autoriza a utilização do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias efetuadas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, com destino à empresa “Itaiquara Alimentos”, nos seguintes termos:

RE nº 45.000010550-97

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de mercadorias promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da ITAIQUARA INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na industrialização do produto identificado no inciso I do art. 1º deste Regime. Parágrafo único. O diferimento previsto no caput não se aplica:

Porém, o art. 8º do mesmo RE condiciona a eficácia do diferimento à assinatura de Termo de Adesão, pelo fornecedor, com posterior homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da ITAIQUARA, o que ocorreu somente em 02/10/20.

Portanto, as operações objeto da presente autuação, ocorridas no período de 01/08/17 a 30/06/20 não estavam contempladas pelo diferimento do ICMS em apreço, motivo pelo qual as notas fiscais emitidas pela Autuada deveriam conter o destaque do imposto, uma vez que as operações estavam submetidas à normal incidência do tributo.

Assim, o imposto devido relativo a essas operações é considerado vencido desde a emissão dos documentos fiscais, por força da disposição contida no art. 89, inciso IV do RICMS/02.

Art. 89. **Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto**, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

[...]

IV - **com documento fiscal sem destaque do imposto devido.** (Grifou-se)

Por outro lado, **a própria Impugnante reconhece que “não há qualquer dúvida que o objeto da Consulta é rigorosamente o mesmo do presente processo, qual seja: as operações de venda de melaço à Itaiquara ocorridas no período de 2016 a 2020”**, consulta esta **protocolada em 29/04/22**, data em que a obrigação de

recolhimento do imposto já se encontrava vencido, conforme acima demonstrado, por se tratar de notas fiscais emitidas no período de **01/08/17 a 30/06/20**.

Logo, aplica-se ao caso presente a norma estabelecida no art. 41, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, pois a protocolização da petição ocorreu muito após o vencimento da obrigação a que se referia.

RPTA

Art. 41. Nenhuma ação fiscal será promovida, em relação à espécie consultada, contra sujeito passivo, no período entre a protocolização do requerimento de consulta e a ciência da resposta, **desde que:**

**I - a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira;**  
(Grifou-se)

Como bem salienta o Fisco, “*é notório que a intenção do legislador foi de resguardar aquele contribuinte que, antes de vencida a obrigação e com dúvidas na interpretação da legislação tributária, apresenta a petição de consulta na tentativa de fazer o correto, dentro do prazo legal. Observa-se que a intenção do legislador é de preservar aquele contribuinte que está agindo de boa-fé e se antecipando na busca do entendimento da legislação tributária*”.

Ressalte-se que a consulta formulada pela Usina Açucareira foi respondida pela SUTRI/SEF/MG em 20/07/22 e a resposta foi contrária às pretensões do contribuinte.

Embora se confunda com o mérito, há que se destacar que a pretensão da Impugnante na consulta por ela formulada era, em síntese, conferir efeitos retroativos ao Termo de Adesão, com convalidação do diferimento do ICMS nas operações atuadas.

A resposta da SUTRI foi no sentido de que **tal pretensão não era possível**, pois “*a execução de uma formalidade para o cumprimento de uma obrigação tributária não convalida os atos passados praticados sem observância dessa mesma formalidade quando prescrita na legislação tributária*”, sendo ressaltado, inclusive, que “*o instituto da consulta visa a responder questões relacionadas à dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, sendo que a convalidação de procedimentos extrapola o seu escopo*”.

Foi acrescentando, ainda, que “*na hipótese de a Consulente ter dado saídas de mercadorias sem destaque do imposto, considerando equivocadamente a aplicação do diferimento do imposto sem as formalidades previstas no RE, esta incorrerá em exigência fiscal pelo cumprimento da obrigação principal quanto ao recolhimento do imposto e da acessória, por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/1975*”, verbis:

Consulta de Contribuinte nº 134/2022

PTA nº: 45.000030586-97

CONSULENTE: Usina Açucareira Passos S.A. em Recuperação Judicial

ORIGEM: Passos – MG

Exposição:

[...]

Afirma que, **apesar de o art. 8º do RE prever que a eficácia desse regime está condicionada à adesão do fornecedor, a Consulente cumpriu a referida obrigação acessória somente em 19/05/2020 com homologação pela Delegacia Fiscal em 02/10/2020.**

[...]

Informa que forneceu melaço de cana-de-açúcar como fonte de matéria-prima para a Itaiquara industrializar fermento biológico (levedura viva), e que **somente em maio/2020 ambas as empresas observaram que a eficácia do diferimento do ICMS na saída interna de matéria-prima prevista no regime especial era condicionada à adesão do fornecedor, razão pela qual somente em 19/05/2020 fora providenciada a referida adesão, restando homologada em 02/10/2020.**

**Consente que a eficácia desse diferimento é condicionada à assinatura de Termo de Adesão anexo ao RE e posterior homologação deste pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável.**

Alega que a mercadoria (melaço de cana-de-açúcar) por ela vendida à Itaiquara atende a todos os requisitos normativos previstos no art. 3º do RE, bem como para adesão a ele, tanto é que foi devidamente homologado pela DF em 02/10/2020.

**Defende ser possível a convalidação do diferimento do ICMS nas operações de venda anteriores à homologação do Termo de Adesão, ocorridas entre 30/06/2016 a 30/06/2020,** uma vez que a homologação é um ato administrativo vinculado e a mercadoria foi integralmente utilizada na industrialização de fermento biológico, conforme exigido no RE, tornando-se tal ato válido, podendo ser legitimamente produzido.

[...]

**Conclui que é possível a convalidação** com efeito retroativo ao presente caso, uma vez que apenas a convalidação do diferimento do imposto pretérito será

capaz de suprir os defeitos existentes e resguardar os efeitos por ele produzidos.

Com dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

**Consulta:**

1 – **A adesão extemporânea promovida pela Consulente convalidou o diferimento do ICMS nas operações pretéritas** realizadas sob a sistemática do Regime Especial nº 028/2016, e-PTA-RE nº 45.000010550-97?

[...]

Resposta:

Preliminarmente, cumpre salientar que o regime especial é um ato normativo expedido pela autoridade administrativa competente **que obriga o beneficiário e, por consequência, o aderente, ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência**, consoante ao disposto no inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 58 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008.

[...]

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1 – Não. **A execução de uma formalidade para o cumprimento de uma obrigação tributária não convalida os atos passados praticados sem observância dessa mesma formalidade quando prescrita na legislação tributária.**

Ressalte-se que o instituto da consulta visa a responder questões relacionadas à dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, sendo que a convalidação de procedimentos extrapola o seu escopo.

2 – Na hipótese de a Consulente ter dado saídas de mercadorias sem destaque do imposto, considerando equivocadamente a aplicação do diferimento do imposto sem as formalidades previstas no RE, esta incorrerá em exigência fiscal pelo cumprimento da obrigação principal quanto ao recolhimento do imposto e da acessória, por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/1975 ...” (Grifou-se)

Independentemente da resposta da consulta em si, deve-se reiterar que se aplica ao presente caso a norma estabelecida no art. 41, inciso I do RPTA, pois a protocolização da petição (formulação da consulta) ocorreu muito após o vencimento da obrigação a que se referia.

Rejeita-se, portanto a prefacial arguida pela Impugnante.

### **3. Do Mérito:**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/08/17 a 30/06/20, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de melaço de cana, com destino à empresa Itaiquara Alimentos S.A. em Recuperação Judicial, detentora do Regime Especial nº 45000010550-97, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime à época dos fatos geradores.

O Termo de Adesão somente foi homologado em 02/10/20, com vigência a partir de 05/10/20.

A exigência fiscal se restringe à **Multa Isolada** prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Efeitos de 01/01/12 a 30/06/17

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo.

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA 01.002384825-19), **que tramita juntamente com o presente processo**, no qual consta

como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Itaiquara Alimentos S.A. Em Recuperação Judicial).

Contrapondo-se ao feito fiscal a Autuada apresentada as alegações a seguir, que serão analisadas na ordem que relatadas.

**3.1. Alegação de “Cumprimento dos Requisitos para Gozo do Regime Especial - Exigência de Formalidade Indevida pela Fiscalização e Desrespeito à Segurança Jurídica e à Proteção da Confiança”:**

A Autuada recorda que *“o único fundamento do AIIM é a ausência do Termo de Adesão ao Regime Especial por parte da Impugnante, o que teria resultado na alegada utilização indevida do instituto do diferimento de ICMS”*, salientando, porém, que *“a Fiscalização ‘esqueceu-se’ de um ‘pequeno’ detalhe: a Impugnante não precisa obter um Termo de Adesão ao Regime Especial porque ela consta do próprio Regime Especial concedido à Itaiquara”*.

Reproduz, nesse sentido, parte do *“Protocolo de Intenções protocolado no dia 29.12.2014 (Doc. 08)”*, *verbis*:

a ITAIQUARA ALIMENTOS S.A., com sede na Fazenda Soledade, S/N, Zona Rural, CEP: 37.900-970, Passos, Minas Gerais, cadastrada no CNPJ sob o nº 72.111.321.0020-37, Inscrição Estadual nº 479-010-740-0355, neste ato representada pelo Diretor Vice-Presidente, senhor Fernando Whitaker de Souza Dias e pelo Diretor Presidente, senhor João Guilherme Figueiredo Whitaker e a USINA AÇUCAREIRA PASSOS S.A., localizada na Fazenda Soledade, S/N, Zona Rural, CEP: 37.900-970, Passos, Minas Gerais, cadastrada no CNPJ sob o nº 23.272.271.0001-00, Inscrição Estadual nº 479089074.00-18, neste ato representada pelo Diretor Vice-Presidente, senhor Fernando Whitaker de Souza Dias e pelo Diretor Presidente, senhor João Guilherme Figueiredo Whitaker doravante denominadas simplesmente ITAIQUARA,

[ . . . ]

RESOLVEM FIRMAR O PRESENTE PROTOCOLO DE INTENÇÕES que se regerá pelos princípios e regras legais vigentes, e ao que se assina neste documento, no sentido de garantir que os compromissos serão assumidos pelo ESTADO e pela ITAIQUARA, viabilizando a consolidação do empreendimento, na forma das Cláusulas e condições que se seguem:

(Parte final acrescida pela Assessoria)

Ressalta que *“o Regime Especial concedido não é diferente, porque a Impugnante consta do próprio preâmbulo do ato normativo (Doc. 09)”*, acrescentando que *“a posterior modificação de ofício do Regime Especial não é diferente ... (Doc. 10)”*, conforme abaixo:

O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, com fundamento no disposto no artigo 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, no artigo 8º, nos itens 31 e 41, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo II, todos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no Protocolo de Intenções nº 161/2014, firmado entre as empresas ITAIQUARA ALIMENTOS S/A e a USINA AÇUCAREIRA PASSOS S/A e o Estado de Minas Gerais, em 09 de dezembro de 2014, no parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, e

O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, com fundamento no disposto no artigo 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, no artigo 8º, nos itens 31 e 41, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo II, todos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no Protocolo de Intenções nº 161/2014, firmado entre as empresas ITAIQUARA ALIMENTOS S/A e a USINA AÇUCAREIRA PASSOS S/A e o Estado de Minas Gerais, em 09 de dezembro de 2014, no parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária,

e

Acrescenta que, além de *“constar expressamente do Regime Especial, nota-se que o ato normativo, notadamente a sua retificação, foi inteira redigida para a Itaiquara, pois praticamente todos os seus artigos referem-se apenas a ela, como se verifica dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, entre muitos outros”*.

Nessa linha, a Autuada apresenta o seguinte questionamento: *“se praticamente todos os dispositivos referem-se à Itaiquara e à produção de seus produtos, notadamente o fermento biológico (levedura viva), por qual motivo a Impugnante também constaria do Regime Especial senão justamente porque é a fornecedora de melaço para a produção do mencionado fermento? Não existe outro motivo”*.

Porém, a seu ver, o Fisco *“preferiu ignorar sumariamente todo esse inafastável contexto, simplesmente fingindo que a Impugnante jamais teve qualquer participação no Regime Especial. Com efeito, segundo a Fiscalização, a Impugnante deveria ter aderido à Regime Especial no qual já consta!”*.

Entende que *“essa interpretação do ato normativo concessivo do regime especial, contudo, está claramente equivocada”*, isto é, *“não é possível simplesmente ignorar que a Impugnante consta do Regime Especial concedido ou que os dispositivos são todos voltados à Itaiquara e à fabricação de seus produtos. Deve-se tomar em consideração todo esse contexto na interpretação do ato normativo concessivo do benefício fiscal, o que força o intérprete a concluir que a presença da Impugnante no Regime Especial deve-se unicamente ao fato de ela é produtora das matérias-primas utilizadas no processo produtivo da Itaiquara”*.

Na sua visão, *“a interpretação do Regime Especial que melhor garante o seu fim público é justamente aquela que reconhece que a Impugnante já consta desse regime e que dispensa a obtenção do Termo de Adesão, porque assim se incentivará o desenvolvimento da indústria mineira, que é justamente o objetivo do benefício fiscal concedido”*, ou seja, *“se a Impugnante consta como produtora e fornecedora dos insumos da Itaiquara no próprio Regime Especial, é evidente que não existe a necessidade de obtenção de Termo de Adesão. A Impugnante iria aderir a um Regime Especial no qual ela já consta? A ideia beira o absurdo”*.

A seu ver, *“não é difícil concluir que a Impugnante cumpriu todos os requisitos necessários à utilização do instituto do diferimento das vendas de melaço à Itaiquara, sendo que a exigência de Termo de Adesão feita pela Fiscalização simplesmente é inaplicável ao seu caso”*.

Na sua ótica, *“o art. 8º do Regime Especial, logo, não pode ser interpretado de outra forma que não: a eficácia do diferimento fica condicionada à adesão, pelo*

*fornecedor, ao Regime Especial, com exceção da Impugnante, que já consta desde o início e para quem o próprio regime já foi redigido, como visto”, em outras palavras, “exigir da Impugnante o Termo de Adesão ao Regime Especial é completamente arbitrário e indevido, trata-se de mero formalismo pelo formalismo, decorrente de interpretação equivocada do Regime Especial. Com efeito, como demonstrado, a Impugnante cumpre todos os requisitos necessários para a utilização do instituto do diferimento nas vendas de melão à Itaiquara”.*

Acentua que “o mero e simples fato de a Impugnante constar do Regime Especial já é suficiente para o cancelamento do AIIM, em homenagem ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança, além de obediência ao Código Tributário Nacional e à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro”.

A seguir, a Autuada apresenta um longo arrazoado acerca do princípio da segurança jurídica, destacando os seguintes pontos:

“... Com efeito, a Impugnante confiou na Administração Tributária, porque consta desde o início no Regime Especial, tanto na assinatura do protocolo de intenções pelo **Sr. Governador** e pelo **Secretário de Fazenda do Estado de Minas Gerais** quanto nos dois atos administrativos expedidos pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, mais precisamente pela **Superintendência de Tributação (SUTRI)**, subsecretaria da Receita Estadual e, logo, vinculada ao Sr. Governador e ao Secretário de Fazenda do Estado. Por esse motivo, nunca solicitou o Termo de Adesão ao Regime Especial, já que, como demonstrado, não havia absolutamente nenhum motivo para isso.

Além disso, a Impugnante, também confiando na Administração Tributária, expressamente informou à Fiscalização sobre a existência da Consulta, fornecendo cópias e documentos e colocando-se à disposição (Doc. 06).

Pelo mesmo motivo, alguns meses antes, no ano de 2020, a Impugnante pediu o Termo de Adesão ao Regime Especial, porque, em reunião com o Sr. Auditor Fiscal Wallas Roney Marcal, foi requerido à esta que assim o fizesse, não obstante a óbvia desnecessidade e os protestos da Impugnante de que o Regime Especial já abrangia as suas operações.

Confiando que o Termo de Adesão seria suficiente para a Fiscalização, a Impugnante atendeu à solicitação, ainda que contrária a ela, em mais uma demonstração de confiança e de boa-fé por parte da Impugnante.

Contudo, a Fiscalização simplesmente não levou isso em consideração e, passado cerca de um ano e meio depois, lavrou o AIIM de maneira arbitrária e ilegal.

Tem-se a impressão que as autoridades fazendárias exigiram a obtenção do Termo de Adesão para depois fazerem parecer que a Impugnante havia “reconhecido o próprio erro”. Em verdade, a Impugnante jamais concordou com a obtenção de tal Termo, mas apenas o solicitou porque confiou na Fiscalização.

A maneira como agiu a Fiscalização causa ainda mais espécie quando se verifica que o inc. VII, art. 5º, da Lei Estadual n. 14.184/02, prevê que deve ser observado, no processo administrativo, **‘adoção de forma que garanta o adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos das pessoas’**” (Grifos da Autuada)

No seu entender, *“aplicando-se o princípio da segurança jurídica e a relação de confiança dos contribuintes nas manifestações e orientações da administração tributária, verifica-se que não se pode exigir da Impugnante que obtenha o Termo de Adesão ao Regime Especial quando esta constava do Protocolo de Intenções e dos dois atos administrativos concessivos do benefício fiscal. Em verdade, tendo o Protocolo de Intenções (assinado pelo Sr. Governador e pelo Secretário de Fazenda do Estado) e o Regime Especial (assinado pelo Superintendente de Tributação) indicado expressamente que a Impugnante consta do Regime Especial da Itaiquara, não pode a Fiscalização entender o contrário!”*, afirmando, também, que *“não se pode lavrar o AIIM enquanto pendente de decisão final a Consulta que a Impugnante formalizou e, em homenagem ao princípio da boa-fé, encaminhou à Fiscalização para conhecimento”*.

Narra que *“o estabelecimento industrial da Impugnante estava localizado, à época dos fatos geradores, no mesmo terreno da Itaiquara. As fábricas são contíguas e até havia encanamento entre elas para fornecimento de matéria-prima (melaço) à Itaiquara. Desde o início, a intenção da Impugnante e da Itaiquara era justamente que houvesse o fornecimento de melaço para atender às necessidades de produção de fermento biológico (levedura viva)”*, existindo, portanto, *“uma razão evidente para a Impugnante constar do Protocolo de Intenções e dos Regimes Especiais, visto que a Impugnante tinha o know how para fornecer um melaço de alto padrão, que atendesse as especificações técnicas e o padrão de qualidade almejado para fabricação do fermento fresco comercializado pela Itaiquara, que está no mercado há mais de 100 anos, todavia, tal fato não foi considerado pela Fiscalização”*.

Conclui, dessa forma, que *“resta clara a improcedência do AIIM, uma vez que a Impugnante cumpriu todos os requisitos necessários para a regular utilização do instituto do diferimento nas vendas de melaço à Itaiquara, já que fez o pedido de regime especial juntamente com a Itaiquara, constando do Protocolo de Intenções e dos dois Regimes Especiais editados. Em decorrência, não pode a administração pública trair a confiança da Impugnante e pretender cobrar o que é evidentemente indevido, devendo o AIIM, conseqüentemente, ser integralmente cancelado”*.

No entanto, os argumentos da Impugnante não têm o condão de elidir o feito fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, a informação do Fisco de que o Protocolo de Intenções nº 161/14, foi celebrado entre o Estado de Minas Gerais e as duas empresas envolvidas na presente autuação (“Itaiquara” e “Usina Açucareira”), contemplando cada uma com benefícios distintos, que seriam implementados por meio de Regimes Especiais, conforme abaixo:

### Protocolo de Intenções

#### Seção II

#### Dos compromissos da ITAIQUARA

**CLÁUSULA SEGUNDA:** Para a consecução dos objetivos deste PROTOCOLO, a ITAIQUARA compromete-se a cumprir a legislação tributária e a implantar o projeto no município de Passos, neste Estado, da seguinte forma:

#### PROJETO I: Fábrica de Fermento Biológico

- I. investimento total de R\$20.000.000,00 (vinte milhões de reais), sendo R\$8.500.000,00 (oito milhões e quinhentos mil reais), referente à aquisição de máquinas, equipamentos e obras civis e R\$11.000.000,00 (onze milhões e quinhentos mil reais), referente a outros investimentos, assim distribuídos:
  - a. R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) em 2014;
  - b. R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) em 2015;
  - c. R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) em 2016, e;
  - d. R\$3.000.000,00 (três milhões de reais) em 2017.
- II. geração de 15 (quinze) empregos diretos e 20 (vinte) empregos indiretos, preferencialmente recrutados no município;
- III. o projeto teve início em novembro de 2013, com início de implantação e produção em janeiro de 2015;
- IV. faturamento previsto de R\$84.779.903,00 (oitenta e quatro milhões, setecentos e setenta e nove mil e novecentos e três reais) para o ano de 2015; R\$95.361.880,00 (noventa e cinco milhões, trezentos e sessenta e um mil, oitocentos e oitenta reais), para o ano de 2016 e R\$101.129.057,00 (cento e um milhões, cento e vinte e nove mil e cinquenta e sete reais), do ano 2017 em diante;
- V. promoção de treinamento e capacitação de mão de obra, prioritariamente local, a ser aproveitada nos processos fabris e de desenvolvimento de tecnologias;
- VI. ampliação da oferta com novos produtos a serem fabricados, visando ao mercado interno e à exportação, objetivando a prospecção de novos mercados para esses produtos, além de outros produzidos pela empresa.

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## PROJETO II : Usina Passos – Açúcar Líquido

- I. investimento total de R\$11.000.000,00 (onze milhões de reais), sendo R\$8.000.000,00 (oito milhões de reais), referente à aquisição de máquinas, equipamentos e obras civis e R\$3.000.000,00 (três milhões de reais), referente a outros investimentos, assim distribuídos:
  - a. R\$5.000.000,00 (cinco milhões de reais) em 2015;
  - b. R\$5.000.000,00 (cinco milhões de reais) em 2016, e;
  - c. R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) em 2017.
- II. geração de 15 (quinze) empregos diretos e 20 (vinte) empregos indiretos, preferencialmente recrutados no município;
- III. o projeto teve início em março de 2014 com início de implantação em janeiro de 2015 e início de produção em abril de 2015;
- IV. faturamento previsto de R\$28.601.348,00 (vinte e oito milhões, seiscentos e um mil e trezentos e quarenta e oito mil reais) para o ano de 2015; R\$35.340.886,00 (trinta e cinco milhões, trezentos e quarenta mil e oitocentos e oitenta e seis reais), para o ano de 2016 e R\$43.690.171,00 (quarenta e três milhões, seiscentos e noventa mil e cento e setenta e um reais), do ano 2017 em diante;
- V. promoção de treinamento e capacitação de mão de obra, prioritariamente local, a ser aproveitada nos processos fabris e de desenvolvimento de tecnologias;
- VI. ampliação da oferta com novos produtos a serem fabricados, visando ao mercado interno e à exportação, objetivando a prospecção de novos mercados para esses produtos, além de outros produzidos pela empresa.

### Subseção II Do tratamento tributário

CLÁUSULA DEZ: O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à ITAIQUARA o seguinte tratamento tributário:

- I- Relativamente ao estabelecimento industrial fabricante de fermento biológico:
  - a. diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de bens destinados ao ativo imobilizado, compreendendo máquinas e equipamentos, nos termos do item 41, "b", Parte 1, Anexo II do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, sem similar produzido no País, devidamente comprovado por laudo emitido por órgão especializado do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior ou por este credenciado, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
  - b. diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sem similar concorrencial produzido no Estado, nos termos do item 41, "a", Parte 1, Anexo II do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, destinados exclusivamente à fabricação do produto relacionado no item 1 da Tabela constante inciso I da Cláusula Primeira;
  - c. diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, de outras unidades da Federação, de bens destinados ao ativo imobilizado, compreendendo máquinas e equipamentos, sem similar produzido no Estado, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
  - d. diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de bens destinados ao ativo imobilizado, fabricados no Estado, compreendendo máquinas e equipamentos, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de Centros de Distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
  - e. diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, fabricados no Estado, exceto energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de Centros de Distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002, destinados exclusivamente à fabricação do produto relacionados no item 1 da Tabela constante do inciso I da Cláusula Primeira;
  - f. diferimento integral do ICMS devido nas saídas do produto industrializados pela ITAIQUARA neste Estado, relacionado no item 1 da Tabela constante do inciso I da Cláusula Primeira, destinado ao Centro de Distribuição, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relacionados com essas operações.

II- Relativamente à usina de açúcar líquido:

- a. diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de bens destinados ao ativo imobilizado, compreendendo máquinas e equipamentos, nos termos do item 41, "b", Parte 1, Anexo II do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, sem similar produzido no País, devidamente comprovado por laudo emitido por órgão especializado do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior ou por este credenciado, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
- b. diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sem similar concorrencial produzido no Estado, nos termos do item 41, "a", Parte 1, Anexo II do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, destinados exclusivamente à fabricação do produto relacionado no item 2 da Tabela constante do inciso I da Cláusula Primeira;
- c. diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, de outras unidades da Federação, de bens destinados ao ativo imobilizado, compreendendo máquinas e equipamentos, sem similar produzido no Estado, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
- d. diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de bens destinados ao ativo imobilizado, fabricados no Estado, compreendendo máquinas e equipamentos, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de Centros de Distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002, destinados exclusivamente ao investimento previsto na Cláusula Segunda;
- e. diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, fabricados no Estado, exceto energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de Centros de Distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002, destinados exclusivamente à fabricação do produto relacionado no item 2 da Tabela constante do inciso I da Cláusula Primeira;
- f. diferimento integral do ICMS devido nas saídas do produto industrializado pela ITAIQUARA neste Estado, relacionado no item 2 da Tabela constante do inciso I da Cláusula Primeira, destinado ao Centro de Distribuição, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relacionados com essas operações.

As duas empresas solicitaram Regime Especial, mas a "Usina Açucareira" não conseguiu manter sua situação tributária e fiscal em condições suficientes para aprovação do RE. Assim, somente a "Itaiquara" teve seu pedido deferido.

O nome da Autuada consta no RE apenas fazendo referência ao Protocolo de Intenções, mas a detentora do regime especial é somente a empresa Itaiquara Alimentos S.A., conforme abaixo:

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO Nº 028/2016

E-PTA Nº: 45.000010550-97

CONTRIBUINTE: ITAIQUARA ALIMENTOS S/A

[...]

"O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, com fundamento no disposto no artigo 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, no artigo 8º, nos itens 31 e 41, alínea "a", da Parte 1 do Anexo II, todos do Regulamento do ICMS (RICMS),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no **Protocolo de Intenções nº 161/2014, firmado entre as empresas ITAIQUARA ALIMENTOS S/A e a USINA AÇUCAREIRA PASSOS S/A e o Estado de Minas Gerais, em 09 de dezembro de 2014**, no parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária,

E ...” (Grifou-se)

Lado outro, nos termos estabelecidos no art. 184 da Lei nº 6.763/75, compete a este E. Conselho, única exclusivamente, dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre os Sujeitos Passivos e a Fazenda Pública Estadual, ou seja, no presente caso, cabe a este Conselho apenas examinar se o crédito tributário formalizado está ou não respaldado nas normas do regime especial vigente à época dos fatos geradores.

Lei nº 6.763/75

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

Nessa linha, verifica-se que o cerne da presente lide reside no fato de se verificar se o estabelecimento autuado tinha ou não o direito à utilização do diferimento do ICMS previsto no Regime Especial nº, à época dos fatos geradores objeto da presente autuação (01/08/17 a 30/06/20).

Como já afirmado, o art. 3º do Regime Especial nº 45000010550-97 autoriza a utilização do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias efetuadas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da empresa “Itaiquara Alimentos”.

Porém, o art. 8º do mesmo RE condiciona a eficácia do diferimento à assinatura de Termo de Adesão, pelo fornecedor, com posterior homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da ITAIQUARA, o que ocorreu somente em **02/10/20**.

Portanto, as operações objeto da presente autuação, ocorridas no período de **01/08/17 a 30/06/20** não estavam contempladas pelo diferimento do ICMS em apreço, motivo pelo qual as notas fiscais emitidas pela Autuada deveriam conter o destaque do imposto, uma vez que as operações estavam submetidas à normal incidência do tributo.

Ao contrário do entendimento da Autuada, o art. 8º do Regime Especial nº 45000010550-97 não faz alusão a qualquer exceção à regra, isto é, todo e qualquer fornecedor, para que possa utilizar o diferimento do imposto previsto no RE, deve possuir Termo de Adesão devidamente homologado pela Autoridade Fiscal competente, condição esta não satisfeita pela Autuada, à época dos fatos ora em análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há que se falar, portanto, em insegurança jurídica ou em cumprimento do “*do incentivo fiscal concedido*”, com tenta fazer crer a Impugnante, pois, como visto, a descaracterização do diferimento do ICMS está baseada justamente no descumprimento das condições estabelecidas no art. 8º e § 1º do Regime Especial nº **45000010550-97**, para utilização do mencionado diferimento, condições estas de pleno conhecimento das empresas envolvidas, a teor do disposto no art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08) e nas cláusulas primeira e quarta do Termo de Adesão.

Regime Especial nº 45000010550-97

Art. 8º A eficácia do diferimento previsto nos arts. 3º e 4º está condicionada à adesão, pelo fornecedor, conforme modelo sugerido em anexo a este Regime, homologada pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da ITAIQUARA.

§ 1º **O Termo de Adesão deverá ser parte integrante deste Regime Especial.** (Grifou-se)

CLÁUSULA PRIMEIRA - Por este instrumento, a ADERENTE reconhece que se encontra autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos de industrialização própria com destino ao estabelecimento da ITAIQUARA ALIMENTOS S/A., ou relativo à parcela da industrialização por sua encomenda, obedecidos todos os termos e condições do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, que tratam do diferimento do imposto, e fica ciente de que:

[...]

CLÁUSULA QUARTA - **A ADERENTE deverá manter a via do Termo de Adesão em seu poder à disposição da fiscalização, para exibição imediata, sempre que solicitado.** (Grifou-se)

RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente. (Grifou-se).

### **3.2. Alegação de “Inexistência de Dano ao Erário - Destaque do ICMS quando da Venda dos Produtos Produzidos pela Itaiquara”:**

Com relação ao argumento de que não teria havido ausência de recolhimento do imposto, apenas postergação para a etapa subsequente, isto é, com posterior recolhimento do imposto nas operações realizadas pela empresa destinatária, há que se destacar que o imposto era devido desde o momento da saída das mercadorias do estabelecimento autuado, nos termos do art. 89, inciso IV do RICMS/02, uma vez

que era inaplicável o diferimento do ICMS nas operações com o estabelecimento da “Itaiquara Alimentos”, ou seja, **não** poderia a Autuada ter emitido a documentação fiscal sem o destaque do ICMS incidente em cada operação.

Além disso, observado o prazo decadencial e as demais normas da legislação vigente, havendo quitação integral do crédito tributário, o estabelecimento “Itaiquara Alimentos” poderá apropriar-se do valor do imposto ora exigido, após essa quitação

A Autuada afirma que o modo correto de se proceder à apuração do ICMS devido seria considerar as duas empresas como uma única entidade, pois ambas fazem parte do mesmo Protocolo de Intenções.

No entanto, essa alegação **não** encontra respaldo na legislação, pois contraria o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos previstos no art. 59, inciso I do RICMS/02.

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

Acrescente-se que **não** compete a este E. Conselho fazer julgamento de valor sobre comparativos (simulações), com o fito de se verificar resultados tributários hipotéticos “comparando o ICMS devido na cadeia produtiva formada por ela e pela Itaiquara”, como pleiteia a Autuada.

Essa Câmara de Julgamento analisou, única e exclusivamente, a legalidade do presente lançamento, de acordo com as normas vigentes no regime especial em apreço.

### **3.3. Alegação quanto à “Improcedência da Multa Lavrada por Ofensa ao art. 149 da Lei Estadual nº 6.763/75”:**

A Autuada alega que *“deve ser cancelada a multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido, lavrada com fundamento no art. 56, inc. II da Lei Estadual n. 6.763/75, como decorrência da existência de processo de consulta quando da formalização do lançamento”*, argumentando que *“o art. 161, § 2º, do Código Tributário Nacional expressamente proíbe a cobrança de juros e a imposição de penalidades relativamente a fatos geradores para os quais exista processo de consulta pendente de julgamento”*.

Ressalta que *“o legislador ordinário mineiro caminhou no mesmo sentido, prevendo, no art. 149 da Lei Estadual n. 6.763/75, que o tributo devido como decorrência de resposta à consulta deverá ser pago sem a imposição de penalidade”*.

Salienta que, *“no presente caso, como já visto, não apenas a resposta à Consulta formulada pela Impugnante foi posterior à ação fiscal e ao AIIM, como existe recurso, com efeito suspensivo, pendente de julgamento”*.

Assim, na sua visão, *“ainda que se considere como correta a decisão proferida pela Divisão de Orientação Tributária no processo de consulta, o que se cogita apenas para argumentar, é certo que não se pode exigir qualquer penalidade da*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Impugnante, por expressa previsão do art. 149 da Lei Estadual n. 6.763/75 c/c o art. 161 do Código Tributário Nacional”.*

*Acrescenta que isso, inclusive, “é o que consta expressamente da Consulta de Contribuinte n. 134/2022, exarada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em resposta à Consulta formulada pela Impugnante (Doc. 05)”, ou seja, “a própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais expressamente afastou a imposição de penalidade nos quinze dias contados da ciência da Resposta à Consulta proferida. Apesar disso, a Fiscalização preferiu não apenas iniciar procedimento de fiscalização ilegal na pendência de processo de consulta como também lavrou AIIM para cobrar multa de 20% sobre o valor das operações com melão, em completa desobediência à legislação de regência”.*

*Requer a aplicação do disposto no art. 112 do CTN, afirmando que “A aplicação desse dispositivo ao presente caso não deixa dúvida da necessidade de cancelamento da multa exigida no AIIM, seja porque o art. 161 do Código Tributário Nacional veda, sem quaisquer requisitos ou condições, a imposição de penalidade a contribuinte que tenha consulta pendente de julgamento, seja porque a própria legislação mineira, no art. 149 da Lei Estadual n. 6.763/75, também impede a cobrança de multa em decorrência de decisão em processo de consulta”.*

*Enfatiza que “o entendimento exarado na resposta à Consulta formulada pela Impugnante sequer é exigível, porque foi objeto de recurso com efeito suspensivo, e, pelo mesmo motivo, é passível de reforma. Ou seja, sequer iniciou-se validamente o prazo de quinze dias para pagamento do tributo. Acrescente-se a isso o fato de que o AIIM sequer poderia ter sido lavrado enquanto pendente o processo de consulta, conclui-se que os dispositivos acima mencionados, que afastam a imposição de penalidade, são plenamente aplicáveis ao presente processo, deve ser cancelada a multa ora combatida”.*

*Finaliza concluindo que “é certo que a multa ora combatida deve ser cancelada, sob pena de ofensa ao art. 161 do Código Tributário Nacional e do art. 149 da Lei Estadual n. 6.763/75”.*

Contudo, os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente, devendo-se destacar que essa questão, de forma direta ou indireta, já foi apreciada no tópico relativo à preliminar por ela arguida.

Em que pese a repetitividade, cabe reiterar que a presente autuação se refere a descaracterização de diferimento do ICMS nas saídas internas de melão de cana, com destino à “Itaiquara Alimentos”, detentora do Regime Especial nº 45000010550-97, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime à época dos fatos geradores (01/08/17 a 30/06/20), haja vista que esse Termo somente foi homologado em 02/10/20.

O art. 3º do Regime Especial nº 45000010550-97 autoriza a utilização do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias efetuadas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da “Itaiquara Alimentos”.

Porém, o art. 8º do mesmo RE condiciona a eficácia do diferimento à assinatura de Termo de Adesão, pelo fornecedor, com posterior homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da ITAIQUARA, o que ocorreu somente em **02/10/20**.

Portanto, as operações objeto da presente autuação, ocorridas no período de **01/08/17 a 30/06/20** não estavam contempladas pelo diferimento do ICMS em apreço, motivo pelo qual as notas fiscais emitidas pela Autuada deveriam conter o destaque do imposto, uma vez que as operações estavam submetidas à normal incidência do tributo.

Assim, o imposto devido relativo a essas operações é considerado vencido desde a emissão dos documentos fiscais, por força da disposição contida no art. 89, inciso IV do RICMS/02.

Por outro lado, **a própria Impugnante reconhece que “não há qualquer dúvida que o objeto da Consulta é rigorosamente o mesmo do presente processo, qual seja: as operações de venda de melaço à Itaiquara ocorridas no período de 2016 a 2020”**, consulta esta **protocolada em 29/04/22**, data em que a obrigação de recolhimento do imposto já se encontrava vencido, conforme acima demonstrado, por se tratar de notas fiscais emitidas no período de **01/08/17 a 30/06/20**.

Logo, aplica-se ao caso presente a norma estabelecida no art. 41, inciso I do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, pois a protocolização da petição ocorreu muito após o vencimento da obrigação a que se referia.

Art. 41. Nenhuma ação fiscal será promovida, em relação à espécie consultada, contra sujeito passivo, no período entre a protocolização do requerimento de consulta e a ciência da resposta, **desde que:**

**I - a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira;**  
(Grifou-se)

Com relação aos juros e penalidades, ao contrário da alegação da Impugnante, o § 2º do art. 161 do CTN somente exclui a sua incidência/imposição se a consulta for formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito, não sendo este o caso dos autos.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento **é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de **consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.**  
(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, o art. 149 da Lei nº 6.763/75 somente afasta a imposição de penalidade, em relação a tributo devido, conforme resposta à consulta, se a protocolização da petição de consulta ocorrer até o vencimento da obrigação a que se refere, norma inaplicável ao caso dos autos, conforme acima exposto.

Art. 149. O tributo devido conforme resposta dada à consulta será pago sem imposição de penalidade, desde que:

I - seja efetuado o recolhimento dentro do prazo de quinze dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta;

II - **a protocolização da petição de consulta tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira.** (Grifou-se)

Quanto à solução dada à Consulta de Contribuinte nº 134/022, formulada pela Autuada, especialmente em relação ao questionamento nº 02, a SUTRI afirmou, inicialmente, que *“na hipótese de a Consulente ter dado saídas de mercadorias sem destaque do imposto, considerando equivocadamente a aplicação do diferimento do imposto sem as formalidades previstas no RE, esta incorrerá em exigência fiscal pelo cumprimento da obrigação principal quanto ao recolhimento do imposto e da acessória, por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/1975”*.

Não obstante, como é de praxe da SUTRI, foi destacado que a Autuada/Consulente poderia utilizar os procedimentos relativos à denúncia espontânea, observado o disposto nos arts. 207 a 211-A do RPTA, hipótese em que o imposto apurado seria pago com o acréscimo de multa de mora e dos juros cabíveis.

Ocorre, porém, que o art. 207 do RPTA veda a utilização da denúncia espontânea para fins de recolhimento de tributo não pago na época própria, quando este estiver relacionado com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada, como é o caso dos autos.

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, **desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.** (Grifou-se)

Por fim, a SUTRI informou que, se da solução dada à Consulta resultasse em imposto a pagar, o mesmo poderia ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Autuada/Consulente tivesse ciência da resposta, ressaltando, contudo, que tal benesse somente seria aplicável se o prazo normal para seu pagamento tivesse vencido posteriormente ao protocolo da Consulta, condição não satisfeita pela Autuada/Consulente, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 134/2022

PTA nº: 45.000030586-97

CONSULENTE: Usina Açucareira Passos S.A. em Recuperação Judicial

ORIGEM: Passos – MG

[...]

**Consulta:**

[...]

2 – Caso haja conclusão pela aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória pela falta de homologação do Termo de Adesão ao regime especial, qual empresa ficará responsável: a fornecedora de matéria-prima ou a empresa detentora desse regime?

**Resposta:**

[...]

2 – Na hipótese de a Consulente ter dado saídas de mercadorias sem destaque do imposto, considerando equivocadamente a aplicação do diferimento do imposto sem as formalidades previstas no RE, **esta incorrerá em exigência fiscal pelo cumprimento da obrigação principal quanto ao recolhimento do imposto e da acessória**, por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, **nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/1975.**

Cumpre informar, ainda, que a Consulente poderá utilizar os procedimentos relativos à denúncia espontânea, **observando o disposto nos arts. 207 a 211-A** do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (**RPTA**), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, caso não tenha adotado os procedimentos acima expostos. Nessa hipótese, o imposto apurado deverá ser pago acrescido de multa de mora e juros cabíveis.

Por fim, se da solução dada à presente Consulta, resultar em imposto a pagar, o mesmo **poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades**, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, **desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA**” (Grifou-se)

Não há que se falar, também, em aplicação da norma estabelecida no art. 112 do CTN, uma vez que a infração narrada pelo Fisco mostra-se plenamente

caracterizada nos autos, sendo correta a exigência da multa isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**3.4. Alegação quanto à “Improcedência da Multa por Ofensa ao art. 100 do CTN”:**

A Autuada afirma que *“nada mais fez do que cumprir o que estava previsto no Regime Especial, uma vez que ela também fez o pedido do benefício fiscal, em conjunto com a Itaiquara, constando não apenas do Protocolo de Intenções, mas também dos dois atos normativos expedidos para a concessão do benefício”*, motivo pelo qual defende o cancelamento da multa exigida, acrescentando que *“os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são conceituados como ‘normas complementares’ e a sua observância afasta a cobrança de multas e juros”*

Ressalta que *“o Regime Especial concedido à Impugnante e à Itaiquara nada mais é do que uma norma complementar, justamente por ser um ato normativo”*.

Destaca que *“a própria resposta à Consulta formulada pela Impugnante (Consulta de Contribuinte n. 134/2022 – Doc. 05) expressamente reconhece que o Regime Especial é um ato normativo que se submete ao art. 100, inc. I, do Código Tributário Nacional”*, verbis:

Preliminarmente, cumpre salientar que o regime especial é um ato normativo expedido pela autoridade administrativa competente que obriga o beneficiário e, por consequência, o aderente, ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, consoante ao disposto no inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 58 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008.

Pontua que, *“considerando que a Impugnante nada mais fez do que obedecer ao Regime Especial concedido a ela e à Itaiquara, como demonstrado à sociedade anteriormente, o art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional é plenamente aplicável ao presente caso”*.

Salienta que, como consta no Regime Especial, *“foi levada a acreditar, como apontam todas as evidências anteriormente demonstradas, que estava agindo em cumprimento ao ato administrativo de concessão do benefício. Com efeito, todos os atos que a Impugnante tomou foram confiando na administração fazendária, em homenagem à boa-fé, porque não parecia haver qualquer necessidade de obtenção do Termo de Adesão a um regime no qual já constava”*.

Por consequência, entende que não pode ser penalizada simplesmente porque *“simplesmente porque as autoridades administrativas ‘mudaram de ideia’ (ou porque entendem diferentemente do quanto expressamente assinado pelo Sr. Governado, pelo Secretário de Fazenda do Estado de Minas Gerais e pelo chefe da Superintendência de Tributação) e passaram a ignorar que o Regime Especial foi expedido no contexto das suas operações com a Itaiquara, isto é, que o melaço fornecido pela Impugnante à Itaiquara está obviamente englobado nos atos administrativos que foram expedidos”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Finaliza afirmando que, “na remota hipótese de o AIIM não ser cancelado em virtude dos argumentos anteriores, o que se cogita apenas por amor ao debate, deve então ser cancelada a multa exigida no AIIM ora combatido, em obediência ao art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, porque a Impugnante nada mais fez do que obedecer ao Regime Especial”.

Porém, assim como nos itens anteriores, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Como já esclarecido, o Protocolo de Intenções nº 161/14 foi celebrado entre o Estado de Minas Gerais e as duas empresas envolvidas na presente autuação (“Itaiquara” e “Usina Açucareira”), contemplando cada uma com benefícios distintos, que seriam implementados por meio de Regimes Especiais.

Na oportunidade, foi afirmado que as duas empresas solicitaram Regime Especial, mas a “Usina Açucareira” não conseguiu manter sua situação tributária e fiscal em condições suficientes para aprovação do RE, ou seja, somente a “Itaiquara” teve seu pedido deferido.

Foi afirmado, também, que o nome da Autuada consta no RE apenas fazendo referência ao Protocolo de Intenções, mas a detentora do regime especial é somente a empresa Itaiquara Alimentos S.A.

Ato contínuo, foi enfatizado que o art. 8º do mesmo RE condicionava a eficácia do diferimento à assinatura de Termo de Adesão, pelo fornecedor, com posterior homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da ITAIQUARA, o que ocorreu somente em **02/10/20**.

Foi verificado, portanto, que as operações objeto da presente autuação, ocorridas no período de **01/08/17 a 30/06/20** não estavam contempladas pelo diferimento do ICMS em apreço, motivo pelo qual as notas fiscais emitidas pela Autuada deveriam conter o destaque do imposto, uma vez que as operações estavam submetidas à normal incidência do tributo.

A descaracterização do diferimento do ICMS, como já afirmado, está baseada justamente no descumprimento das condições estabelecidas no art. 8º e § 1º do Regime Especial nº **45000010550-97**, para utilização do mencionado diferimento, condições estas de pleno conhecimento dos Sujeitos Passivos, a teor do disposto no art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08) e nas cláusulas primeira e quarta do Termo de Adesão.

O trecho citado pela Impugnante, relativo à solução relativa à Consulta de Contribuinte nº 134/2022, por ela própria formulada, confirma a infração por ela negada.

Reitere-se, uma vez mais, que a pretensão da Impugnante na consulta em questão era, em síntese, conferir efeitos retroativos ao Termo de Adesão, com convalidação do diferimento do ICMS nas operações autuadas.

A resposta da SUTRI foi no sentido de que tal pretensão não era possível, pois “a execução de uma formalidade para o cumprimento de uma obrigação tributária não convalida os atos passados praticados sem observância dessa mesma

*formalidade quando prescrita na legislação tributária”, sendo ressaltado, inclusive, que “o instituto da consulta visa a responder questões relacionadas à dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, sendo que a convalidação de procedimentos extrapola o seu escopo”.*

Foi acrescentando, ainda, que “na hipótese de a Consulente ter dado saídas de mercadorias sem destaque do imposto, considerando equivocadamente a aplicação do diferimento do imposto sem as formalidades previstas no RE, esta incorrerá em exigência fiscal pelo cumprimento da obrigação principal quanto ao recolhimento do imposto e da acessória, por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/1975”.

Não há que se falar, portanto, em “improcedência da multa por ofensa ao art. 100 do CTN”, como defende a Impugnante.

### **3.5. Da Arguição de “Impossibilidade de Cumulação de Penalidades para Punir os mesmos Supostos Ilícitos”:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, exigida no presente processo, refere-se a descumprimento de obrigação acessória (falta de destaque do ICMS em notas fiscais), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, relativa ao PTA nº 01.002384825-19, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

-----  
Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

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

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de utilização indevida do diferimento do ICMS).

### **3.6. Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas nos PTAs nºs 01.002446283-92 (presente processo) e 01.002384825-19 (PTA complementar) atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 12 de abril de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

D