

Acórdão: 25.504/26/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004287685-37
Impugnação: 40.010159976-18
Impugnante: Grupo Multi S.A
IE: 251347417.00-45
Origem: DF/Varginha

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em decorrência do descumprimento do compromisso de manutenção do valor da arrecadação do imposto do exercício anterior, corrigido pelo IPCA, conforme previsto no art. 40 do Regime Especial e-PTA nº 45.000.000.510-55, do qual a Autuada é signatária. Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2023, em decorrência do descumprimento da meta de arrecadação do imposto prevista no art. 40 do Regime Especial (RE) e-PTA nº 45.000000510-55, do qual a Autuada é signatária.

Ao contrário do compromisso assumido no RE, a arrecadação total de ICMS no exercício de 2023 foi inferior à do exercício de 2022, corrigida pela variação acumulada do IPCA, levando ao descumprimento do dever assumido no art. 40, inciso I, do regime.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 126/137, acompanhada dos documentos de págs. 138/183.

Afirma, em síntese, o que segue:

- nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de ato formal de desconstituição do RE nº 45.000000510-55 e ofensa ao art. 116 do CTN, visto que o procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico deveria preceder a acusação fiscal;

- o Fisco tomou como parâmetro de referência para aferir o cumprimento da meta de arrecadação do benefício fiscal em 2023, um exercício em que o RE não estava

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vigente (2022), o que não é juridicamente admissível, sob pena de violação à segurança jurídica e à irretroatividade tributária do art. 150, inciso III, alínea “a”, da CF/88;

- acrescenta que a expressão “exercício anterior”, citada no RE, só pode ser compreendida como um período dentro da vigência do próprio RE, sob pena de criação de regra autônoma, inexistente no ordenamento, com violação aos princípios da legalidade tributária (art. 150, inciso I, da CF/88) e da tipicidade cerrada (art. 97, CTN);

- conclui que a conduta do Fisco viola os princípios da segurança jurídica, proporcionalidade e vedação ao comportamento contraditório. Transcreve excertos de jurisprudência do STJ;

- ao tomar o exercício de 2022 para fins de verificar o cumprimento da meta, o Fisco também utiliza produtos que não eram beneficiados pelo RE e que, portanto, estavam sujeitos à tributação ordinária, desconsiderando os limites do próprio regime outorgado, criando hipótese de tributação não prevista em lei. Transcreve doutrina e jurisprudência do STJ;

- acrescenta que a exigência tributária do lançamento não se fundamenta na lei, mas sim em interpretação extensiva de cláusula administrativa, o que afronta o princípio da legalidade tributária e viola, também, a boa-fé objetiva e o princípio da confiança legítima;

- ao apurar o valor supostamente devido, o Fisco desconsidera os cerca de R\$ 55 milhões pagos a título de ICMS no período, exigindo um valor de imposto da ordem de R\$ 96 milhões. Conclui que o valor a ser cobrado seria apenas a diferença faltante, da ordem de R\$ 31 milhões, conforme quadro demonstrativo de págs. 135 dos autos;

- deve ser aplicado o art. 112 do CTN, para resolver em favor da Autuada a dúvida sobre a abrangência do regime e sobre a base de referência para cálculo da meta de arrecadação;

- pede a realização de perícia e apresenta 6 (seis) quesitos às págs. 135/136 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com declaração de nulidade do lançamento ou subsidiariamente, no mérito, com o cancelamento do Auto de Infração.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 184/194, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 195/211, e opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 25/02/26, a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, deferiu o requerimento de adiamento do julgamento apresentado pela Autuada e ainda, determinou à representante da Autuada que a

procuração juntada seja regularizada no prazo de 24 horas, nos moldes do SIARE. Ainda, em preliminar, à unanimidade, decidiu retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 11/03/26. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

Em sessão realizada em 11/03/26, a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, deferiu o pedido de vista formulado pela Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 17/03/26, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Relator), Danielle Iranir Cristino da Silva (Revisora) e Cindy Andrade Moraes, que em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, ainda, indeferiam o pedido de perícia e, no mérito, julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Franklin Toledo de Lima Filho.

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.

Da Preliminar

Da Alegação de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante alega nulidade do Auto de Infração, em razão de ausência de ato formal de desconstituição do RE nº 45.000000510-55 e ofensa ao art. 116 do CTN, visto que o procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico deveria preceder a acusação fiscal.

De início, importante esclarecer que o contexto fático do presente caso não configura uma hipótese de aplicação do instituto jurídico da desconsideração de ato ou negócio jurídico para fins tributários, como equivocadamente sugere a Defesa.

Compulsando os autos, observa-se que não houve desconsideração dos efeitos do RE, mas sim a aplicação efetiva desses efeitos, mediante lavratura de Auto de Infração para exigir a diferença entre o ICMS recolhido referente a 2023 e a meta de arrecadação assumida pela Autuada ao aderir ao regime (arrecadação do exercício de 2022, acrescida do IPCA divulgado pelo IBGE, nos termos do art. 40, inciso I, do RE).

Importante informar que o instituto jurídico da desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, chamado na doutrina de “norma geral antielisiva”, está previsto no art. 116, parágrafo único, do CTN e foi internalizado na legislação mineira nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa **poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão **desconsiderados, para fins tributários**, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º **Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:**

I - **falta de propósito negocial;**

II - **abuso de forma jurídica.**

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

(...)

(Destacou-se)

A desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários é um tipo de procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de Infração, necessário para se desconsiderar, exclusivamente para fins tributários, atos ou negócios jurídicos lícitos (para o direito privado), praticados com o propósito de dissimular (ocultar, disfarçar) a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elementos constitutivos da obrigação tributária, visando exclusivamente reduzir o tributo devido ou postergar seu pagamento.

Trata-se de um procedimento que nasceu para combater a chamada elusão fiscal, entendida esta como uma “espécie mais refinada de elisão fiscal”, na qual se pratica ato ou negócio jurídico válido e lícito para o direito privado, mas desprovido de propósito comercial ou causa jurídica e que resulte na redução do tributo que seria devido sem a presença de tais artifícios.

No caso em tela, a conduta infracional da Autuada não decorre de atos ou negócios jurídicos desprovidos de propósito comercial ou praticados com abuso de forma jurídica, mas sim de inobservância da meta de manutenção do valor total de arrecadação corrigido pela inflação, prevista no art. 40, inciso I, do RE nº 45.000000510-55, com a consequência prevista no inciso II do mesmo art. 40 (recolhimento da diferença a menor) Observe-se:

RE nº 45.000000510-55

Art. 40. A fruição do tratamento tributário previsto nos incisos VIII, IX e X do art. 35 e no art. 36 deste Regime Especial, referente aos produtos relacionados nas PARTES 8, 9 e 10 do ANEXO IV e na PARTE 1 do ANEXO V deste Regime Especial, fica **condicionada à manutenção, pela MULTILASER, da totalidade do ICMS recolhido a este Estado em razão de operações promovidas por seus estabelecimentos**, inclusive quando localizados em outras unidades da Federação, observadas as seguintes condições:

I - o montante de ICMS recolhido no exercício de início de fruição do tratamento tributário deverá ser, **no mínimo, igual ao valor do ICMS recolhido no exercício anterior, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA)**, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), relativo ao período;

II - na hipótese de descumprimento do disposto no inciso anterior, a MULTILASER **deverá efetuar o recolhimento da diferença apurada, em Documento de Arrecadação Estadual - DAE distinto, até o último dia útil do mês de fevereiro do exercício subsequente ao da apuração;**

(...)

(Destacou-se)

Assim, ao contrário do que aduz a Defesa, o presente lançamento não revoga o RE nº 45.000000510-55 e nem afasta qualquer de seus efeitos. Na verdade, ele apenas aplica as normas objetivamente previstas no próprio RE, que não foram voluntariamente observadas pela Autuada, visto que apesar de não ter atingido a meta de arrecadação no exercício de 2023, a Autuada não promoveu o recolhimento espontâneo da diferença a menor de ICMS por meio de DAE distinto, até o último dia de fevereiro de 2024, como estipulado no inciso II do art. 40, supra.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a revogação/alteração de um RE, conforme aludido pela Defesa, é uma medida autônoma e independente em relação à autuação, que está regulamentada no art. 61, inciso I, do RPTA:

RPTA

Art. 61. O regime especial concedido poderá ser:

I - revogado ou alterado pela autoridade competente quando:

(...)

b) ocorrer descumprimento de obrigação tributária por parte do beneficiário;

(...)

(Destacou-se)

Como se vê, no caso de descumprimento de obrigação tributária, a revogação do regime não antecede a constatação da infração de descumprimento de suas regras pelo beneficiário. Ao contrário, ela pode ser uma consequência desse descumprimento, que no caso em tela, estará plenamente constatado apenas quando crédito tributário estiver definitivamente constituído, ou seja, após a decisão definitiva do CCMG no contencioso administrativo fiscal instaurado.

Nota-se que o argumento da Defesa inverte a ordem cronológica dos procedimentos em tese aplicáveis aos fatos, condicionando a validade da autuação a um suposto dever jurídico de cassação prévia do RE, que inexistente na legislação.

Além disso, a Defesa tenta ainda contaminar a análise e o julgamento do Auto de Infração com discussões relativas ao procedimento preliminar de descon sideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários, que é absolutamente inaplicável à hipótese, como já dito, tudo isso no intuito de “criar” uma nulidade processual que, de fato, não existe.

Ademais, importante destacar que o procedimento adotado pelo Fisco mostra-se plenamente adequado ao contexto fático identificado: diante dos indícios de descumprimento da meta de arrecadação do exercício de 2023, a Autuada foi regularmente intimada a se manifestar sobre a situação (Termos de Intimação nºs 14/24 e 29/24), apresentou suas justificativas, recebeu uma resposta fiscal fundamentada e, inconformada, formulou a Consulta de Contribuinte nº 136/24, cuja resposta confirmou a interpretação da Fiscalização sobre o cálculo do ICMS relativo à meta. Observe-se:

Consulta de Contribuinte nº 136/24

(...)

Não há que se falar, assim, em qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade da medida compensatória, eis que estabelecida de comum acordo, em contrapartida a benefício fiscal e com possibilidade de cessação pelo contribuinte, a qualquer tempo.

Por todo o exposto, o entendimento adequado é o de que o compromisso de manutenção de recolhimento de que trata o art. 40 do Regime Especial **tem como base**

todo o ICMS recolhido em razão das operações próprias da Consulente, tomando como referência o exercício de 2022 (exercício anterior ao início do compromisso), devidamente corrigido, a cada exercício, pelo IPCA acumulado do período.

Por fim, ressalte-se que **a consulente pode requerer a cessação do compromisso via pedido de alteração ou cessação de uso do Regime Especial, pelo SIARE, caso entenda conveniente**, nos termos dos citados incisos IX e X do art. 40 do Regime.

(...)

(Destacou-se)

Assim, não se vislumbra as alegadas falhas arguidas pela Defesa no que tange aos procedimentos que antecederam a formalização do Auto de Infração pelo Fisco.

Por fim, compulsando os autos, observa-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum vício formal que possa levar à anulação do Auto de Infração.

Pelo exposto, a alegação de nulidade deve ser afastada.

Do Pedido de Prova Pericial

Ao final da Peça de Impugnação, a Defesa requer a realização de perícia para esclarecer alguns aspectos tratados nos quesitos que apresenta ao fim do documento.

Entretanto, o que se verifica é que a perícia requerida se mostra desnecessária, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA, tendo em vista que os questionamentos já estão respondidos nos autos ou partem de premissas fáticas ou jurídicas equivocadas, conforme será demonstrado ao longo do presente Parecer.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Contudo, os argumentos e elementos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a compreensão do lançamento e para a elucidação das questões levantadas pela Defesa.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão da desnecessidade de prova pericial:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Apenas para demonstrar e reforçar a desnecessidade da prova pericial, apresenta-se esclarecimentos sucintos e objetivos aos quesitos apresentados, com base nos elementos fático-probatórios que já compõem os autos. Veja-se:

QUESITOS – Transcrição literal

1. Queira o Senhor perito informar quais as premissas do regime especial ajustada entre o Estado de Minas Gerias e a empresa autuada;
2. Informe também o perito quais as obrigações do Estado e quais assumidas pela empresa autuada, esclarecendo se se tratam de obrigações bilaterais;
3. Queira também o senhor perito esclarecer se os produtos enumerados pelo fisco no feito fiscal, mais precisamente na composição da base de cálculo, são em sua totalidade aqueles produtos cujos NCMs estão abrangidos pelo regime especial de tributação; Da mesma forma, esclareça também o perito se na composição da base de cálculo o fisco adotou produtos e períodos alheios à vigência do Regime Especial, considerando que o RET foi concedido e teve a sua vigência em maior de 2023;
4. Esclareça também o perito se ele considerou na composição da base de cálculo os valores pagos que somam mais de 55 milhões de reais aos cofres públicos, pois o fisco apurou quase 96 milhões de reais, ignorando este pagamento e ignorando o fato de que há produtos e há períodos alheios (fora) do período de vigência do regime especial situação que onera o cálculo em discussão;
5. Também esclareça o perito oficial, se o período anterior assim usado pelo fisco a consagrar a presente autuação, foi objeto de algum benefício fiscal, notadamente o regime especial sub exame;

6. Preste o perito oficial, esclarecimentos adicionais que repute necessários e desde já requer a impugnante a apresentação de perito assistente e quesitos suplementares.

RESPOSTAS CCMG:

1. As premissas do RE são aquelas descritas no próprio documento (Anexo 6 – págs. 28/66 dos autos), em especial que, no exercício de 2023, a arrecadação total de ICMS da Multilaser para Minas Gerais, considerados todos os seus estabelecimentos em todo o território nacional, fosse, no mínimo, igual ao valor total recolhido em relação ao exercício de 2022, acrescido da inflação do período (IPCA/IBGE). Ademais, leitura e interpretação do texto da norma (RE) não são matérias de perícia;
2. Um RE é uma norma concreta de caráter individual firmada entre o Estado e Contribuinte que, como tal, veicula obrigações bilaterais, visto que a cada direito atribuído a uma parte corresponderá uma obrigação de ação ou de omissão da parte contrária. Portanto, o RE nº 45.000000510-55 veicula obrigações bilaterais que estão descritas no próprio documento. As principais são: atribuição à Autuada da condição de substituta tributária pelas operações subsequentes com suas mercadorias, concessão de diferimento em operações internas e de importação de insumos, adoção de sistema simplificado de escrituração e apuração do imposto (arts. 1º e 2º). Também houve concessão à Autuada de crédito presumido com alíquotas de recolhimento efetivo (arts. 31 e segs. do RE);
3. Ao tratar da meta de arrecadação, o art. 40 do RE estipula que a fruição dos benefícios nele previstos “fica condicionada à manutenção, pela Multilaser, da totalidade do ICMS recolhido a este Estado em razão de operações promovidas por seus estabelecimentos, inclusive quando localizados em outras unidades da Federação” (Grifou-se). Assim, a citada meta de arrecadação não está vinculada somente aos produtos com as NCMs citadas no RE, como aduz o quesito, mas sim ao total de ICMS recolhido para MG por todos os estabelecimentos da Multilaser, como está literalmente consignado na norma;
4. Os valores citados pela Defesa não guardam relação com aqueles que efetivamente se verificaram na realidade (vide Anexos 2 e 3 – págs. 24/25), especialmente porque eles não compararam os valores totais dos exercícios fechados de 2022 e 2023, como determina o RE (vide tabela de pág. 135 dos autos). Além disso, os cálculos da Impugnante também não consideraram as inclusões e exclusões que foram corretamente realizadas pelo Fisco, referentes a Denúncias Espontâneas, Autuações e Restituições de fatos geradores relativos a 2022/2023 (vide págs. 13/19). Esses ajustes permitiram apurar o valor exato do ICMS vinculado a cada uma dessas duas

competências. Por fim, todo o ICMS recolhido em 2023 foi abatido pelo Fisco, como se pode ver no cálculo inserido à pág. 18 dos autos e detalhado na planilha do Anexo 4, denominada “ICMS a Recolher” (pág. 26);

5. Não há dúvida quanto a esse ponto: o benefício fiscal previsto no RE iniciou-se apenas em 2023, mas estipulou em seu texto o dever de manutenção, nesse exercício, do mesmo valor total de arrecadação de 2022, corrigido pela inflação (IPCA/IBGE). A situação é de uma obviedade quase constrangedora, visto que comparações intertemporais têm como pressuposto lógico a utilização de um período anterior como referência de cotejo. A manutenção da arrecadação é decorrência obrigatória da regra da indispensabilidade discricionária de receitas prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Além disso, ao aderir ao RE de forma voluntária, a Autuada aceitou essa e todas as demais cláusulas. Por fim, a correção do procedimento de comparação do ICMS total recolhido de 2022 com o de 2023 também foi objeto de confirmação formal à Autuada, quando da resposta à Consulta de Contribuinte nº 136/24, por ela formulada.
6. Não há esclarecimentos adicionais a serem feitos.

Pelo exposto, forçoso concluir que o pedido de prova pericial deve ser indeferido, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA, por ser desnecessário para a elucidação das questões controversas dos autos:

RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao **pedido de perícia** do requerente:

(...)

II - **será indeferido** quando o procedimento for:

desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(Destacou-se)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2023, em decorrência do descumprimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da meta de arrecadação do imposto prevista no art. 40 do Regime Especial (RE) e-PTA nº 45.000000510-55, do qual a Autuada é signatária.

Ao contrário do compromisso assumido no RE, a arrecadação total de ICMS no exercício de 2023 foi inferior à do exercício de 2022, corrigida pela variação acumulada do IPCA, levando ao descumprimento do dever assumido no art. 40, inciso I, do regime.

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

A Defesa alega que o Fisco tomou como parâmetro de referência para aferir o cumprimento da meta de arrecadação do benefício fiscal em 2023, um exercício em que o RE não estava vigente (2022), o que não é juridicamente admissível, sob pena de violação à segurança jurídica e à irretroatividade tributária do art. 150, inciso III, alínea “a”, da CF/88.

Acrescenta que a expressão “exercício anterior”, citada no RE, só pode ser compreendida como um período dentro da vigência do próprio RE, sob pena de criação de regra autônoma, inexistente no ordenamento, com violação aos princípios da legalidade tributária (art. 150, inciso I, da CF/88) e da tipicidade cerrada (art. 97, CTN).

Conclui que a conduta do Fisco viola os princípios da segurança jurídica, proporcionalidade e vedação ao comportamento contraditório. Transcreve excertos de jurisprudência do STJ.

Aduz que ao tomar o exercício de 2022 para fins de verificar o cumprimento da meta, o Fisco também utiliza produtos que não eram beneficiados pelo RE e que, portanto, estavam sujeitos à tributação ordinária, desconsiderando os limites do próprio regime outorgado, criando hipótese de tributação não prevista em lei. Transcreve doutrina e jurisprudência do STJ.

Acrescenta que a exigência tributária não se fundamenta na lei, mas sim em interpretação extensiva de cláusula administrativa, o que afronta o princípio da legalidade tributária e viola, também, a boa-fé objetiva e o princípio da confiança legítima.

Entretanto, não assiste razão aos argumentos.

De início, importante apresentar um resumo do contexto fático da autuação.

A Autuada “Grupo Multi S.A.” (até 14/08/24, “Multilaser Industrial S.A.”, conforme documentos do Anexo 15 – págs. 116/122 dos autos) é anuente às cláusulas do RE nº 45.000000510-55 (Anexo 6 – págs. 28/66), com as alterações implementadas em sua última versão, de abril de 2023.

De forma bem resumida, esse RE lhe atribui a condição de substituta tributária em operações subsequentes com as mercadorias por ela produzidas, autoriza o diferimento do pagamento do ICMS em operações de importações de insumos e operações internas especificadas, bem como prevê a apropriação de crédito presumido em diversas situações descritas nos arts. 32 a 39 do RE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como contrapartida, o art. 40, inciso I, do RE, versão de 17/04/23 (Anexo 6), já transcrito, passou a prever que a fruição do benefício fiscal em comento estava condicionada a um compromisso de manutenção, no exercício de 2023, do valor total da arrecadação do exercício anterior (no caso, 2022), corrigido pelo índice oficial de inflação (IPCA). Tal regra também se manteria para os exercícios seguintes (2024/2023, 2025/2024, sucessivamente).

Ao verificar os recolhimentos do Contribuinte em 2023, o Fisco constatou que tal condição para fruição do benefício fiscal não foi cumprida, visto que o recolhimento total de ICMS de 2023 foi inferior ao de 2022, inclusive em valores nominais (antes mesmo de acrescer a correção inflacionária – IPCA/IBGE).

Diante da situação, em prestígio à garantia da ampla defesa, antes do início da ação fiscal, foi emitido o Termo de Intimação nº 14/24 (Anexo 7 – págs. 67/71), que foi cientificado ao Contribuinte em 23/04/24, solicitando justificativas e esclarecimentos quanto aos motivos para o descumprimento do dever assumido no art. 40, inciso I, do RE, tendo em vista que a situação configurava indício de infração à legislação tributária.

Em 07/05/24 o Contribuinte apresentou suas justificativas (Anexo 8 – págs. 72/80), onde reconhece expressamente que houve redução no recolhimento de ICMS em 2023, comparado a 2022. Entretanto, afirma que isso ocorreu por fatores externos à sua vontade e controle, em especial a pandemia do novo coronavírus (Sars-Cov-2), ocorrida entre o início de 2020 e o término de 2022, o que, no seu entender, demonstraria que não houve descumprimento do RE.

Em seguida, o Fisco emitiu o Termo de Intimação nº 029/24 (Anexo 9 – pág. 82), acompanhado de uma manifestação fiscal a respeito das justificativas do Contribuinte (Anexo 9 – págs. 83/93), onde concluiu que estava caracterizado o descumprimento da obrigação assumida no art. 40, inciso I, do RE nº 45.000000510-55. Por meio desses documentos, solicitou-se ao Contribuinte a apresentação, caso houvesse, de cópia do DAE utilizado para recolher a diferença a menor de ICMS em relação à meta, conforme determinação do art. 40, inciso II, do RE para essa situação.

O Contribuinte não apresentou o documento de arrecadação solicitado, mas formulou a Consulta de Contribuinte nº 136/24 (Anexo 10 – págs. 94/101), para questionar a metodologia utilizada pelo Fisco para calcular qual era o valor correto do “*compromisso de manutenção da totalidade do ICMS recolhido ao Estado de Minas Gerais*” descrito no art. 40 do RE.

Em resposta à consulta, a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão da SEF/MG responsável pela interpretação autêntica das normas tributárias mineiras, confirmou a correção da metodologia de cálculo do valor da meta adotada pelo Fisco, englobando todo o ICMS recolhido pelos estabelecimentos do Contribuinte relativo a cada exercício e não apenas o imposto vinculado aos produtos com NCMs citadas nos anexos do RE, como defendia o Contribuinte. Observe-se:

Consulta de Contribuinte nº 136/24

(...)

ICMS – REGIME ESPECIAL – COMPROMISSO DE MANUTENÇÃO DE RECOLHIMENTO – TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS – O compromisso de manutenção de recolhimento de ICMS, medida compensatória pactuada em Regime Especial para fins de atendimento ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tem como base a totalidade do ICMS recolhido nas operações próprias do contribuinte no exercício anterior ao início de fruição do benefício, corrigido, a cada ano, pelo IPCA acumulado no período.

(...)

CONSULTA:

É correto afirmar que o “compromisso de manutenção da totalidade do ICMS recolhido ao Estado de Minas Gerais”, ao qual alude o artigo 40 do Regime Especial correlato ao e-PTA-RE nº 45.000000510-55, abarca apenas o imposto apurado nas operações envolvendo os produtos relacionados nas Partes 8, 9 e 10 do Anexo IV e na Parte 1 do Anexo V do Regime Especial, incorporados ao referido regime em abril de 2023, tendo como parâmetro a carga tributária efetiva do ICMS incidente sobre as operações realizadas pela Consulente com esses produtos em período anterior, e não o “valor nominal” do imposto por ela recolhido?

RESPOSTA:

Depreende-se, da exposição da Consulente, que a dúvida a ser solucionada por meio desta Consulta restringe-se à metodologia de cálculo do ICMS mínimo a ser recolhido aos cofres do Estado, em razão de compromisso de arrecadação incluído em seu Regime Especial, por sua última alteração, vigente desde 17/04/2023.

Nesse contexto, convém mencionar que, tendo a consulente anuído expressamente ao Regime Especial pactuado, este se tornou a norma individual e concreta que rege a relação jurídica entre o contribuinte e a Fazenda Pública, nos casos em que especifica.

Sendo assim, nos termos do art. 58 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008, o beneficiário do Regime Especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar.

Claro está, portanto, o caráter cogente do compromisso de manutenção de recolhimento previsto no Regime Especial.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta ao questionamento formulado.

O entendimento da Consulente está incorreto.
Explica-se:

É cristalina a redação do art. 40 do Regime Especial em discussão ao prever que o compromisso de manutenção de recolhimento abrange a totalidade do ICMS recolhido a este Estado em razão de operações promovidas por seus estabelecimentos, inclusive quando localizados em outras unidades da federação.

(...)

Dessa forma, não há qualquer incongruência entre o *caput* e seus incisos a desafiar maiores exames do ponto de vista da hermenêutica jurídica. Não é demais lembrar que, tratando-se de norma veiculadora de benefício fiscal, impõe-se a sua interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN.

No tocante à alegação, formulada pela Consulente, de que interpretação sistemática do Regime Especial levaria à conclusão de que o compromisso de manutenção de recolhimento referir-se-ia apenas aos produtos incluídos na alteração do Regime, esta também não procede.

De fato, no momento da alteração pleiteada pela consulente, com anuência desta e para atender à imposição legal de compensação em caso de renúncia de receitas (art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar Federal nº 101/2000), foi estabelecido o compromisso de manutenção de recolhimento referente à totalidade do ICMS recolhido pela Consulente no exercício anterior ao estabelecimento do benefício.

Neste sentido, a negociação bilateral que resultou no Regime Especial, conforme alterado, envolveu a ampliação dos produtos sujeitos aos benefícios fiscais e, em contrapartida, o compromisso de manutenção de recolhimento referente a todas as operações praticadas pela Consulente (**inclusive eventuais operações que sequer estariam abarcadas pelo Regime Especial**).

Não há, portanto, qualquer ligação entre o método de cálculo do ICMS mínimo a ser recolhido e os produtos contemplados no Regime Especial, sejam aqueles que já estavam relacionados, sejam aqueles adicionados no

momento da alteração, de modo que não se sustenta a alegação de incongruência sistemática.

(...)

(Destacou-se e Grifou-se)

Registre-se que diante da resposta negativa da SUTRI, a Autuada chegou a impetrar, perante a 1ª Vara de Feitos Tributários da Comarca de Belo Horizonte, o Mandado de Segurança (MS) com Pedido Liminar de nº 5239248-52.2024.8.13.0024 (Anexo 11 – págs. 102/105), questionando a interpretação dada pela SEF/MG ao art. 40 do RE, na versão atualizada em abril de 2023.

Após decisão judicial desfavorável à liminar em 1ª instância, o Contribuinte interpôs o Agravo de Instrumento nº 1.0000.24.443504-6/001, que foi conhecido e não provido pelo TJMG (Anexo 12 – págs. 106/109).

Por fim, antes do julgamento do mérito do MS em 1ª instância, o Contribuinte apresentou pedido de desistência do Mandado de Segurança, que foi homologado pelo Juiz da 1ª Vara de Feitos Tributários em 14/05/25, com arquivamento dos autos e baixa do processo (Anexo 14 – págs. 112/115).

Considerando que o presente lançamento foi realizado em momento posterior à homologação da desistência quanto ao MS proposto (AI intimado em 14/08/25 – pág. 125), não se trata aqui de hipótese de aplicação da regra do art. 105 do RPTA, por não haver proposição/manutenção de ação judicial sobre a matéria da autuação, após o início da tramitação do e-PTA:

RPTA

Art. 105. A ação judicial proposta contra a Fazenda Pública Estadual sobre matéria tributária, inclusive mandado de segurança contra ato de autoridade, prejudicará, necessariamente, a tramitação e o julgamento do respectivo PTA, importando em solução final do caso na instância administrativa, com referência à questão discutida em juízo.

§ 1º Na ocorrência do disposto no *caput*, o PTA ou a peça fiscal serão remetidos, com urgência e independentemente de requisição, à Advocacia-Geral do Estado para exame, orientação e instrução da defesa cabível.

§ 2º Caso exista no PTA questão não abrangida pelo pedido judicial, a Advocacia-Geral do Estado encaminhará o processo à repartição fazendária competente para desmembramento e continuidade da tramitação na esfera administrativa.

Assim, de todo o exposto, conclui-se que o critério de cálculo adotado pelo Fisco, comparando toda a arrecadação referente ao exercício de 2023, com a arrecadação referente ao exercício de 2022, sem restringir à análise apenas aos produtos com NCMs citadas nos anexos do regime, está em perfeita sintonia com as regras do art. 40, incisos I e II, do RE nº 45.000000510-55, já transcritos, e também

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 136/24, formulada pela própria Autuada.

Portanto, todos os argumentos relacionados devem ser afastados.

Em seguida, a Defesa alega que ao apurar o valor supostamente devido, o Fisco desconsidera os cerca de R\$ 55 milhões pagos a título de ICMS no período, exigindo um valor de imposto da ordem de R\$ 96 milhões.

Conclui que o valor a ser cobrado seria apenas a diferença faltante, da ordem de R\$ 31 milhões, conforme quadro demonstrativo de págs. 135 dos autos.

Conforme já dito anteriormente, em sede da preliminar relativa ao pedido de perícia, os dados utilizados pela Autuada para elaborar a planilha de pag. 135 dos autos estão equivocados, em especial porque não se referem aos exercícios fechados de 2022 e 2023, como determina a regra de apuração do RE, mas sim aos períodos de 05/22 até 04/23 e de 05/23 a 04/24. Observe-se a citada planilha:

PERIODO	VALOR TOTAL ARRECADADO
05/2022 A 04/2023	87.149.133,93
05/2023 A 04/2024	55.718.476,69
DIFERENÇA A RECOLHER	31.430.657,25

OBS: Valores extraídos da planilha da fiscalização

Os valores dos recolhimentos dos dois exercícios estão detalhados, DAE a DAE, nas planilhas dos Anexos 2 e 3 dos autos, sendo de aproximadamente **R\$ 124,1 milhões** em 2022 e de **R\$ 68,4 milhões** em 2023, montantes que não guardam relação com os valores utilizados na planilha de págs. 135.

Além disso, de forma correta, o Fisco também tomou o cuidado de promover exclusões e inclusões de valores de ICMS oriundos de Denúncias Espontâneas, Autuações e Restituições, relativos a fatos geradores de 2022/2023 (vide págs. 13/19), as quais permitiram que se apurasse o valor exato do ICMS referente a cada uma dessas duas competências, para fins de análise do cumprimento da meta de arrecadação.

Após essas inclusões e exclusões, que estão didaticamente detalhadas e explicadas na planilha do Anexo 4 (pág. 26), o Fisco apurou um recolhimento de ICMS de cerca de **R\$ 165,04 milhões** referente a 2022 (célula “E38”) e de **R\$ 76,62 milhões** em 2023 (célula “R38”).

Em seguida, atualizando o recolhimento de 2022 pelo IPCA/IBGE de 2022 (4,622119%), conforme determina o art. 40 do RE, apurou-se uma meta mínima de arrecadação para 2023 de **R\$ 172,67 milhões** (célula “H45”). Como o valor recolhido relativo a 2023 foi de apenas **R\$ 76,62 milhões** (célula “H47”), restou uma diferença

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cerca de **R\$ 96,05 milhões** (célula “H49”), que não foram recolhidos pela Autuada e que estão sendo cobrados no presente Auto de Infração.

De todo o exposto, conclui-se que não há reparo a se fazer no cálculo do Fisco, visto que todo o valor recolhido no exercício de 2023 foi abatido do cálculo realizado para se chegar ao valor faltante para o cumprimento da meta do art. 40 do RE, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

Por fim, a Defesa alega que deve ser aplicado o art. 112 do CTN, para resolver em favor da Autuada a dúvida sobre a abrangência do regime e sobre a base de referência para cálculo da meta de arrecadação.

O art. 112 do CTN prevê que, em havendo dúvida quanto à interpretação da norma tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, ela será interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte:

CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No entanto, conforme já demonstrado alhures, não há qualquer dúvida em relação ao alcance do RE nº 45.000000510-55, em especial no que tange à regra de manutenção, em 2023, no mínimo, do mesmo ICMS recolhido em relação a 2022, corrigido pela inflação. Portanto, não há qualquer hipótese para aplicação do art. 112 do CTN no presente caso.

Ademais, se a Autuada tinha alguma dúvida quanto ao alcance de tal dispositivo, ela já foi plenamente sanada na resposta à Consulta de Contribuinte nº 136/24, por ela apresentada, que confirmou a correção da metodologia utilizada pelo Fisco, de comparar o total de ICMS a recolher de 2023 com o total de ICMS a recolher de 2022, corrigido pelo IPCA/IBGE de 2022.

Assim, sem razão o argumento, que deve ser afastado.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/03/26. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Danielle Iranir Cristino da Silva (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 17 de março de 2026.

**Dimitri Ricas Pettersen
Relator**

**Cindy Andrade Morais
Presidente**

D

CCMIG