

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

Acórdão: 22.343/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000454188-35  
Impugnação: 40.010140825-27, 40.010140789-02 (Coob.)  
Impugnante: Capuani do Brasil Ltda  
IE: 001986674.00-99  
LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda  
(Coob.)  
IE: 702527708.00-32  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s), Públio Emílio  
Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL.** Constatada a utilização indevida do diferimento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias, visto que a Autuada não preenchia as exigências legais previstas no Regime Especial - RE concedido à destinatária das mercadorias, do qual ela figurava como contribuinte aderente. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal de saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, no período de 01/06/13 a 07/01/14, visto que a Autuada, emitente das notas fiscais, não preenchia as exigências legais previstas no Regime Especial - RE concedido à destinatária das mercadorias, do qual ela figurava como contribuinte aderente.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, apresentam Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, a Coobrigada, às fls. 73/113 e a Autuada, às fls. 156/169.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 205/216, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 222/232, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar**

A Autuada alega que o lançamento fiscal não observou as normas contidas nos arts. 85 e 89 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que no Auto de Infração não estão descritos claramente os fatos e as circunstâncias que motivaram a sua emissão, ou seja, não indica de forma efetiva qual foi o vício inicial da concessão do benefício.

Entretanto não lhe cabe razão.

É cediço que o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

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

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

No relatório do Auto de Infração está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja a saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, estando capituladas todas as infringências e penalidades, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 89, do RPTA, notadamente ao inciso IV (descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado).

Consta ainda das Notas Explicativas do Relatório Fiscal (fls. 16) os demais esclarecimentos sobre a motivação da emissão do presente Auto de Infração, uma vez que a Autuada não atendia às exigências legais para aplicação da sistemática operacional nele prevista nas operações realizadas com a LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda, detentora do Regime Especial.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo da multa aplicável.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, no período de 01/06/13 a 07/01/14, visto que a Autuada, emitente das notas fiscais, não preenchia as exigências legais previstas no Regime Especial - RE concedido à destinatária das mercadorias, do qual ela figurava como contribuinte aderente.

Instruem os autos o Relatório Fiscal de fls. 15/17 e os Anexos: Planilha 1 – Relação das notas fiscais de saída da Capuani do Brasil Ltda (fls. 20), Planilha 2 – Apuração do Crédito Tributário (fls. 21), cópia das notas fiscais por amostragem (fls. 23/30), livro Registro de Saídas da Capuani do Brasil Ltda (fls. 31/33), livro Registro de Entradas da LM Indústria (fls. 34/36), DAPI da Autuada (fls. 37/42), cópia do Regime Especial PTA nº 45.000001955-11 (fls. 44/47), cópia da revogação do Termo de Adesão (fls. 49/50) e Termos de Intimação (fls. 54/61).

Foi incluída no polo passivo da obrigação tributária a destinatária LM Indústria Comércio Importação e Exportação Ltda, detentora do Regime Especial PTA nº 45.000001955-11, com fulcro no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Trata o supracitado Regime Especial, concedido à empresa LM Indústria e Comércio, dentre outros benefícios, do diferimento do pagamento do ICMS incidente

nas aquisições internas de mercadorias (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para as operações subsequentes por ela praticadas, desde que as mercadorias adquiridas tenham sido industrializadas no estado (art. 3º do RE), condicionado ainda à adesão do estabelecimento fornecedor ao regime especial.

Da análise dos documentos fiscais de saídas emitidos pela Autuada (Capuani do Brasil Ltda) e dos registros efetuados pela destinatária em seu livro Registro de Entradas, a Fiscalização identificou que esta registrava as referidas notas fiscais ao abrigo do diferimento.

Entretanto, embora a Autuada tenha aderido ao regime especial da destinatária, a LM não poderia adquirir as mercadorias do estabelecimento aderente, visto que a aquela não atendia à condicionante de que as mercadorias fossem produzidas neste estado, uma vez que não possui estabelecimento fabril em Minas Gerais.

Registre-se que em 08 de janeiro de 2014, a Delegacia Fiscal de Uberlândia comunicou à Autuada a revogação do Termo de Adesão ao Regime Especial concedido para a empresa LM Indústria e Comércio, em razão do não atendimento aos requisitos legais estabelecidos em seu art. 3º do RET (fls. 49). E em 11/04/16, intimou as duas Contribuintes para apresentar a comprovação do recolhimento do imposto relativo às saídas com o benefício indevido do diferimento.

Não tendo sido apresentada tal documentação, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para exigência do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Coobrigada sustenta a sua defesa aos argumentos de que:

- a Autuada, quando da adesão ao RET da destinatária, ora Coobrigada, manifestou expressamente o seu conhecimento a todas as suas cláusulas e as condições para sua fruição (doc. 4 - fls. 135), obrigando-se ao seu cumprimento, tendo sido proferido pela Delegacia Fiscal de Uberlândia, o ato homologatório do pedido de adesão ao RET da Coobrigada Impugnante, atestando que o fornecedor cumpria todas as condições para adesão e fruição do benefício fiscal em tela;

- ao tomar ciência em janeiro de 2014, de que o Termo de Adesão firmado fora revogado, suspendeu imediatamente a aplicação do benefício do diferimento, exigindo o destaque do imposto nos documentos fiscais de suas compras;

- a Delegacia Fiscal de Uberlândia, mediante o despacho datado de 08/01/14, revogou o Termo de Adesão da Autuada ao RET, estando expressamente descrito que o ato administrativo outrora proferido, que autorizava a venda de produtos pela Autuada com diferimento do pagamento do ICMS, fora extinto em decorrência de sua revogação;

- entretanto, o Termo de Intimação expedido dois anos após a expedição do ato administrativo de revogação, menciona ter revisto o seu ato homologatório “cassando a homologação do referido termo de adesão”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o simples termo de intimação que precedeu o lançamento expedido em abril de 2016 não tem o condão de rever ou anular Ato Administrativo de Revogação, visto que os atos administrativos possuem naturezas distintas, impondo consequências distintas;

- as operações com diferimento foram praticadas em razão de expressa permissão de ato administrativo homologatório da adesão da Autuada ao RET;

- caso se entenda pela validade administrativa do ato de revogação do Termo de Adesão ao RET, seria incabível qualquer atribuição de efeitos retroativos (*ex tunc*), visto que viola o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança e boa fé dos contribuintes;

- houve flagrante modificação de ofício do critério jurídico do lançamento, devendo-se tal alteração ser efetivada somente em relação aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, conforme disposição do art. 146 do CTN.

A Autuada repete os argumentos da Coobrigada e acrescenta que:

- o Fisco pretende revogar, unilateral e retroativamente, sem qualquer fundamentação jurídica, um benefício que vigeu de forma plena e eficaz dado calcar-se em ato administrativo perfeito e acabado;

- não descumpriu qualquer das condições estabelecidas no termo de adesão homologado;

- a autuação fere o direito adquirido, já que retroage e revoga o benefício desde a data inicial, o que não se pode admitir pela leitura do art. 178 do CTN;

- o procedimento de homologação se deu após cumpridas as formalidades legais e embasado em parecer fiscal;

- não se valeu do diferimento após a cassação da adesão.

Entretanto tais argumentos não podem afastar a acusação fiscal conforme se verá.

Primeiro, cabe destacar que o art. 3º do Regime Especial em questão, dispõe claramente sobre a condição de que as mercadorias adquiridas pela Impugnante/Coobrigada devem ser utilizadas exclusivamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II do referido Regime, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes ou centros de distribuição a estes vinculados, localizados em Minas Gerais, estabelecimentos estes que devem aderir ao Regime da destinatária.

Já o Termo de Adesão (anexo ao Regime) dispõe o reconhecimento expresso pela signatária de todos os termos e condições que tratam do referido diferimento do imposto, conforme se vê no inciso I, da Cláusula Primeira do Termo de Adesão.

Informa a Fiscalização que à época dos fatos ocorridos, a Capuani do Brasil Ltda (Autuada) possuía estabelecimento sediado no município de Uberlândia/MG, que comercializava internamente os produtos recebidos da sua matriz fabricante localizada no estado de São Paulo. Ou seja, à luz dos requisitos exigidos no Regime Especial, e no 22.343/17/3ª

próprio Protocolo de Intenções, formalmente celebrado com a LM, a Autuada não poderia ser agraciada com o benefício do diferimento. Não havia o cumprimento dos requisitos legalmente exigidos, no tocante à origem fabril mineira dos produtos comercializados com a Coobrigada.

Aduz a Fiscalização que nem a Autuada pode alegar desconhecimento de tal requisito, conforme Termo de Adesão de fls. 153, muito menos a Coobrigada que se constitui na acordante e/ou signatária original de todos os termos integrantes do tratamento tributário especial. Incontestavelmente, ainda que no decorrer do período em que vigeu a autorização, ambos agiram sabendo da carência do mencionado requisito legalmente instituído, restando totalmente descabida a intenção de esquivar-se e/ou beneficiar-se dele.

Portanto, não prospera a alegação da Impugnante/Atuada de não houve descumprimento de nenhuma das condições estabelecidas no Termo de Adesão ao RET.

Tampouco pode acatar o argumento de que o benefício vigeu de forma plena e eficaz, uma vez calcado em ato administrativo perfeito e acabado, visto que o ato administrativo, consistente na homologação da adesão, erigiu-se de erro na interpretação do preenchimento das premissas legais pelo requerente.

Ressalte-se que a Autuada declarou mediante o Termo de Adesão reconhecer todos os termos e condições que tratam do diferimento do imposto, e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime.

De fato, o estabelecimento autuado somente comercializou, em todo o período analisado pela Fiscalização, mercadorias originárias do seu estabelecimento matriz sediado no estado de São Paulo, não tendo nenhuma unidade fabril estabelecida em Minas Gerais. Tal fato se comprova pelas notas fiscais colacionadas, por amostragem às fls. 23/30 dos autos, nas quais foi consignada a informação como natureza da operação o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Portanto, um ato administrativo embasado em erro não pode ser visto como “perfeito e acabado”, o que enseja a sua revisão na conformidade das exigências legais, principalmente quando os sujeitos passivos envolvidos notadamente detêm conhecimento das nuances estabelecidas para a concessão do benefício tributário. Irrefutavelmente, um ato administrativo viciado não tem força bastante para alterar o sentido ou a regra expressa em norma válida, vigente e eficaz.

Efetivamente, não há direito adquirido em matéria tributária. Se a lei traz algum requisito ele precisa ser cumprido. Esse é o entendimento do ministro Luiz Fux, expresso no MS nº 11.394/DF (2006/0012719-0) do Superior Tribunal de Justiça. Segundo ele, não há direito adquirido a regime jurídico tributário. Ainda mais quando o interessado não faz prova do preenchimento das condições e cumprimento dos requisitos previstos em lei.

Não há que se falar, no caso, em direito adquirido ou ato jurídico perfeito. Primeiro porque ambos exigem a conformidade legal para sua caracterização. Conforme José Afonso da Silva, em Curso de Direito Constitucional Positivo, 32ª ed.,

Malheiros Ed., 2009, fls.434, “*se o direito subjetivo não foi exercido, vindo a lei nova, transforma-se em direito adquirido, porque era direito exercitável e exigível à vontade do seu titular. Incorporou-se no seu patrimônio, para ser exercido quando convier*”. Portanto, para se revestir de direito adquirido, o fato carece de prescrição legal, contrariamente ao que efetivamente se estabeleceu. De igual modo, o ato jurídico perfeito, conforme o mesmo autor e obra, às fls. 435, que se reporta à Lei de Introdução do Código Civil, art. 6º, § 1º, reputa-se o ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

Ademais, como ensina esse mesmo autor na obra acima indicada, “... *não corre direito adquirido contra o interesse coletivo, porque aquele é manifestação de interesse particular que não pode prevalecer sobre o interesse geral*” (fls. 435).

A verdade é que o lançamento fiscal não violou o princípio da segurança jurídica, como defendido, visto que inexistem o direito adquirido e o ato jurídico perfeito como requisitos fundamentais expressos no inciso XXXVI, do art. 5º, da CF/88.

Nem tampouco que houve mudança de critério jurídico.

Há uma grande diferença entre mudança de critério jurídico e revisão de ofício do ato administrativo.

O preceituado art. 146 do CTN assim dispõe:

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

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nas palavras do professor Kyoshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifos acrescentados).

O que ocorre, no caso dos autos, é apenas a constatação de que a Autuada utilizou-se indevidamente do benefício fiscal desde o deferimento do Termo de Adesão ao Regime Especial da LM Indústria, uma vez que nunca preencheu os requisitos legalmente exigidos para aderir ao citado Regime Especial.

O fato de tal constatação ter ocorrido posteriormente não caracteriza a mudança de critério jurídico.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 149, inciso VIII, institui a possibilidade de revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Assim, o não preenchimento do requisito exigido para a concessão do diferimento do pagamento do imposto na situação em causa, pode e deve ser revisto pelo Fisco uma vez confirmado o erro administrativo.

A anulação pode ser feita com base no seu poder de autotutela sobre os próprios atos, de acordo com entendimento já consagrado pelo Supremo Tribunal Federal por meio das Súmulas nº 346 e 473. Confira-se o voto da Ministra Carmem Lúcia no AO 1483/DF:

"O SUPREMO TRIBUNAL JÁ ASSENTOU QUE DIANTE DE INDÍCIOS DE ILEGALIDADE, A ADMINISTRAÇÃO DEVE EXERCER SEU PODER-DEVER DE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, SEM QUE ISSO IMPORTE EM CONTRARIEDADE AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. NESSE SENTIDO, AS SÚMULAS 346 E 473 DESTE SUPREMO TRIBUNAL: 'A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PODE DECLARAR A NULIDADE DOS SEUS PRÓPRIOS ATOS' (SÚMULA 346). 'A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNAM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS, E RESSALVADA, EM TODOS OS



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CASOS, A APRECIÇÃO JUDICIAL' (SÚMULA 473)." (AO 1483, RELATORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA, PRIMEIRA TURMA, JULGAMENTO EM 20.5.2014, DJE DE 3.6.2014)

Do mesmo modo, inexistente amparo legal para exclusão de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, mediante a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, sob o entendimento de que os atos homologatórios são verdadeiros atos administrativos normativos. Leciona Hely Lopes Meirelles que os atos administrativos normativos:

"são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os decretos regulamentares e os regimentos, bem como as resoluções e deliberações de conteúdo geral". (Direito Administrativo Brasileiro, 10ª Edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.136).

O ato homologatório, indubitavelmente, não se insere categoria dos atos administrativos, e não guardam qualquer relação com o previsto no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ademais, cabe destacar que, diversamente do que é a previsão do dispositivo, restou comprovado que a Autuada não observou os mandamentos legais que regem a matéria objeto da autuação, uma vez que não cumpriu os requisitos legais para aderir ao regime especial da Coobrigada.

Não prospera o argumento da Autuada acerca da impossibilidade de revogação retroativa do RET, tendo em vista a falta de fundamentação de quais seriam as razões fáticas e jurídicas para essa revogação.

Como restou demonstrado no documento acostado às fls. 49 dos autos (Of. DF UDI n. 0006/2014), datado de 08 de janeiro de 2014, foi comunicado à Autuada a revogação do Termo de Adesão Regime Especial nº 45.0000195-11, "em 22.343/17/3ª

razão do não atendimento aos requisitos legais estabelecidos em seu art. 3º o qual prevê a possibilidade de adesão promovida por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por Centro de Distribuição a estes vinculados localizados neste estado”.

Conforme já exposto, um ato administrativo falho não tem o condão de validar e legitimar um pretense benefício, ainda que sob o pretexto da garantia contida no art. 178, do CTN, uma por não se tratar especificamente de isenção, outra porque sequer se caracterizam as condições legais para a sua efetiva concessão.

Quanto à inclusão da destinatária das mercadorias ao abrigo indevido do diferimento no polo passivo da autuação tem por fundamento o disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

Resta claro que a empresa beneficiária do regime especial com plena ciência dos requisitos legais exigidos para a consolidação do benefício do diferimento nas suas operações de aquisição interna de matéria-prima, era totalmente capaz de identificar a irregularidade tributária, ainda que precariamente homologada.

De acordo com o art. 58 do RPTA, 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.

Oportuno destacar que o disposto legal contido no inciso X, do art. 16, da Lei nº 6.763/75, prevê como obrigação do contribuinte do imposto “exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição da ficha de inscrição, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma que o Regulamento estabelecer, se de tal descumprimento decorrer o seu não recolhimento no todo ou em parte”.

Como se vê, se a Coobrigada tivesse observado essa obrigação legal, certamente poderia ter consolidado o seu conhecimento de que a Autuada não era uma unidade fabril, mas tão somente uma atacadista distribuidora de produtos próprios fabricados em outra unidade da Federação.

Registre-se que a DF/Uberlândia, por meio dos Termos de Intimação de fls. 54/55 e 57/58, dos quais foram notificados os autuados (fls. 53 e 56), concedeu o prazo de 15 (quinze) dias para recolhimento do imposto devido sem qualquer acréscimo a título de penalidade. Os termos alertaram para a possibilidade da denúncia espontânea com vistas ao pagamento e/ou parcelamento dos valores considerados devidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, restam corretas as exigências fiscais do ICMS e da respectiva multa de revalidação incidente nas saídas da Autuada com destino à Coobrigada.

Já a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, foi exigida somente da Autuada.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências de multas e juros de mora, conforme disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda, sustentou oralmente a Dra. Rosiris Paula Cerizze Vogas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos.

**Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

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

Acórdão: 22.343/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000454188-35  
Impugnação: 40.010140825-27, 40.010140789-02 (Coob.)  
Impugnante: Capuani do Brasil Ltda.  
IE: 001986674.00-99  
LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda.  
(Coob.)  
IE: 702527708.00-32  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s), Públio Emílio  
Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na consideração de que, tendo as Impugnantes se pautado em um regime especial de tributação e um termo de adesão a tal regime, delas não pode ser exigido multa e juros, nos termos do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, no período de 1º de junho de 2013 a 07 de janeiro de 2014, visto que a Autuada, emitente das notas fiscais, não preenchia as exigências legais previstas no Regime Especial - RE concedido à destinatária das mercadorias, do qual ela figurava como contribuinte aderente.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolda previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII.

O Regime Especial, concedido à Impugnante LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda. estabelece o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas aquisições internas de mercadorias (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para as operações subsequentes por ela praticadas, desde que as mercadorias adquiridas tenham sido industrializadas no Estado, condicionado ainda à adesão do estabelecimento fornecedor ao regime especial.

Da análise dos documentos fiscais de saídas emitidos pela Autuada Capuani do Brasil Ltda. e dos registros efetuados pela destinatária em seu livro Registro de Entradas, a Fiscalização identificou que esta registrava as referidas notas fiscais ao abrigo do diferimento.

Entretanto, embora a Capuani do Brasil Ltda. tenha aderido ao regime especial da destinatária, a LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda. sustenta a Fiscalização que ela não poderia adquirir as mercadorias do estabelecimento aderente, por não atender à condicionante de que as mercadorias fossem produzidas neste Estado, uma vez que não possui estabelecimento fabril em Minas Gerais.

Assim, em 08 de janeiro de 2014, a Delegacia Fiscal de Uberlândia comunicou à Capuani do Brasil Ltda. a revogação do Termo de Adesão ao Regime Especial concedido à LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda., em razão do não atendimento aos requisitos estabelecidos em seu art. 3º do RET (fl. 49).

Já em 11 de abril de 2016, a Fiscalização intimou os Contribuintes, Capuani do Brasil Ltda. e LM Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda. a apresentação da comprovação do recolhimento do imposto relativo às saídas diferidas.

Não tendo sido apresentada tal documentação, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração.

A Coobrigada sustenta a sua defesa que ao tomar ciência, em janeiro de 2014, de que o Termo de Adesão firmado pela Capuani do Brasil Ltda. foi revogado, suspendeu imediatamente a aplicação do benefício do diferimento, exigindo o destaque do imposto nos documentos fiscais de suas compras.

A Autuada acrescenta que o Fisco pretende revogar, unilateral e retroativamente, sem qualquer fundamentação jurídica, um benefício que vigeu de forma plena e eficaz dado calcar-se em ato administrativo perfeito e acabado e que não se valeu do diferimento após a cassação da adesão.

Tais argumentos, no entanto, não afastam a exigência do imposto. Situação diversa se revela em relação as exigências de multa e juros.

Não se nega que o art. 3º do Regime Especial em questão contenha condição de que as mercadorias adquiridas pela Impugnante/Coobrigada devem ser utilizadas exclusivamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II do referido Regime, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes ou centros de distribuição a estes vinculados, localizados em Minas Gerais, estabelecimentos estes que devem aderir ao Regime da destinatária. Contudo, pela própria situação das Impugnantes fica claro que o estado conhecia sua situação e concedeu, tanto o regime especial, quanto o Termo de Adesão.

Destaque-se que própria Fiscalização informa que à época dos fatos ocorridos, a Capuani do Brasil Ltda. possuía estabelecimento sediado no município de Uberlândia/MG, que comercializava internamente os produtos recebidos da sua matriz fabricante localizada no estado de São Paulo.

Assim, fica claro que o Fisco conhecia a situação ao conceder o regime especial e o termo de adesão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Incontestavelmente, a autorização para utilização do diferimento vigeu no período objeto da autuação. E vigeu de forma plena e eficaz, uma vez calcado em ato administrativo perfeito e acabado.

Se é certo que tal ato administrativo não pode excluir a exigência do imposto, também é certo que este resguarda o contribuinte das exigências de juros e multas.

Neste ponto importante destacar as disposições do art. 100 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

### SEÇÃO III Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Verifica-se pela simples leitura dos incisos I a III do artigo acima apresentado que a situação ora em análise se adequa aos seus ditames.

Sobre mencionado dispositivo manifesta-se Hugo de Brito Machado em seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

“c) as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas. Elas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui *norma complementar* da lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte de Direito. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetidamente, renovada.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, o contribuinte estava diante de uma autorização dada pelo Fisco que vigorou por meses, sendo inegável, portanto, que esta se traduzia em entendimento reiteradamente observado pelas autoridades administrativas.

Ademais, a autorização concedida equivale, para as partes envolvidas, em um ato normativo expedido pela autoridade administrativa competente.

Neste diapasão, as exigências de multas (de revalidação e isolada), bem como os juros de mora, devem ser excluídos do lançamento.

O parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional acima transcrito determina que a observância da interpretação dada pelo Fisco a certa norma, bem como a um ato administrativo que representa norma entre as partes, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, mas não exclui o próprio tributo devido.

Some-se que o art. 105 do Código Tributário Nacional trata expressamente de aplicação de alteração da “legislação tributária” a fatos geradores futuros e pendentes. No caso em tela, não se trata de alteração da legislação tributária, mas de alteração de uma norma regida por regime especial concedido pelo Fisco.

Esse entendimento é reforçado por José Jayme Macêdo, em seu livro Código Tributário Nacional:

“Soa incontestável que, se o contribuinte age em conformidade com ato baixado pela própria administração, ou com prática reiterada por ela adotada, ou com o exposto em convênio oficial firmado, não pode sujeitar-se a qualquer tipo de sanção, mesmo de caráter moratório. Quem erra (e, nesse caso, foi o Fisco), não pode aproveitar-se disso, eis o princípio geral de direito. A nova diretriz posta pela autoridade, alterando posição firmada antes, produzirá efeitos para o futuro (cf. CTN, art. 146), ficando o contribuinte obrigado apenas a pagar o tributo acaso devido, em seu valor nominal. Não há negar o conteúdo inquestionavelmente ético e moral deste comando.”

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente para excluir as exigências de multas e juros de mora, conforme disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**