

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.430/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000457562-69  
Impugnação: 40.010140890-68, 40.010140898-91 (Coob.)  
Impugnante: Fonterra (Brasil) Ltda  
IE: 342331926.00-35  
Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios (Coob.)  
IE: 001476195.00-21  
Proc. S. Passivo: Júlio Maria de Oliveira/Outro(s), Ricardo Ferreira Bolan/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 124, inciso II, do CTN, na medida em que recebeu a mercadoria com o pagamento do imposto indevidamente diferido, tendo descumprido as exigências do Regime Especial do qual é beneficiária. Concorrido, dessa forma, para a prática da infração.

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL.** Constatada a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias, visto que a Autuada deixou de cumprir as exigências previstas para aderir ao Regime Especial de Tributação - RET concedido à destinatária das mercadorias (ora Coobrigada), no período autuado, do qual ela figurava como contribuinte aderente. Infração caracterizada. Contudo, excluídas as exigências fiscais relativas à nota fiscal de nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Autuada e, ainda, permitir a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14, com fulcro no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Mantidas as exigências remanescentes 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 parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de vendas de mercadorias (leite em pó), para a Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda), no período de março de 2013 a janeiro de 2015.

Exige-se 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.

Além da empresa autuada Fonterra (Brasil) Ltda foi incluída, no polo passivo da obrigação tributária, a empresa Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda (destinatária das mercadorias e detentora do RET), como Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos: o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF de fls. 02; Auto de Infração - AI de fls. 03/08; Relatório Fiscal de fls. 09/13; cópia do Regime Especial de Tributação - RET nº 011/2012 original (PTA nº 16.000357614-97) - fls. 14/16; cópia do Regime Especial de Tributação - RET nº 011/2012 após a alteração (PTA nº 16.000357614-97) - fls. 17/22; Termo de Adesão ao Regime Especial PTA nº 16.000357614-97 – Fonterra Brasil Ltda (fls. 23); Termo de intimação dirigido às Autuadas (fls. 24/26) e resposta (fls. 27); Cópia de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da Autuada - fls. 28; Resposta de Consulta Interna de nº 008/2016 (Assunto: ICMS - Regime Especial - Alteração - Termo de Adesão) - fls. 29/30; mídia eletrônica contendo a apuração das exigências fiscais - fls. 31.

#### **Das impugnações**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 37/121. E requer a improcedência do lançamento.

Também inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 171/203.

#### **Da juntada de documentos pela Fiscalização**

Em razão da alegação da Coobrigada Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda de desconhecimento da alteração sofrida no RET a ela concedido (Regime Especial nº 45.000002159-96) em março de 2013, a Fiscalização deixou consignado que no verso das fls. 585 do PTA relativo ao RET consta, escrito de próprio punho, por procuradora da empresa, os seguintes dizeres “recebido cópia em 17 de abril de 2013”, atestando, pois, que a referida Coobrigada teve ciência da alteração em seu RET nesta data, ao contrário do que foi alegado na impugnação.

Foram colacionados os seguintes documentos aos autos:

- cópia do Regime Especial, PTA nº 45.000002159-96, de 21/03/13, com as alterações sofridas em seu art. 3º, inciso I, seção II, aquisições internas de mercadorias, com cópia de ciência da procuradora da empresa coobrigada, fls. 576/585 do referido PTA (fls. 293/304 destes autos);

- cópia da procuração concedida pela Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda à procuradora da referida empresa, conferindo-lhe poderes para assinar e receber as vias referentes ao PTA nº 16.000357614-97, procuração datada de 26/03/13, fls. 633/634 do referido PTA (fls. 305/306 destes autos);

- cópia de cassação do Termo de Adesão ao RET enviado em maio de 2016, encaminhado à Fronterra Brasil Ltda e à Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alimentícios Ltda, com os respectivos avisos de recebimento (fls. 636/639 do PTA nº 45.000002159-96) – fls. 307/309 destes autos.

A Autuada e Coobrigada foram devidamente intimadas da juntada dos documentos aos autos pela Fiscalização (fls. 311/314).

Somente a Autuada comparece aos autos e manifesta-se às fls. 315/323.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 327/353, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 360/382, opina em preliminar pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídas as exigências fiscais relativas à nota fiscal de nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Autuada.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em grande parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

### **Da preliminar**

Requer a Coobrigada a nulidade do lançamento alegando ausência de fundamentação do seu enquadramento como responsável solidária, em clara ofensa ao art. 89, inciso IV, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Contudo, não obstante ser a sujeição passiva matéria de mérito, vale dizer que a capitulação legal da inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária encontra-se devidamente discriminada no Auto de Infração, art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, (fls. 04 do relatório do Auto de Infração), e a fundamentação para a eleição dela como responsável solidária pelo crédito tributário em exame:

*“No processo, a empresa Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda foi colocada como coobrigada, visto que, como detentora do regime e cliente de sua alteração, não poderia ter recebido as mercadorias e notas fiscais da Autuada, contemplando o benefício fiscal do diferimento concedido no Regime, conforme previsto no art. 21, inciso XII, da lei nº 6.763/75,”*

No tocante ao argumento da Coobrigada de que a fundamentação para a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária deve-se ao fato de ter recebido mercadoria com o diferimento indevido do pagamento do imposto, mas que não foi

cientificada da alteração procedida no art. 3º do RET, convém registrar que a Fiscalização colacionou aos autos os documentos de fls. 293/393 os quais deixam claro que a Coobrigada Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda, ao contrário do que alega em sua impugnação, teve ciência da alteração em seu RET em 17 de abril de 2013 (documento de fls. 304 no qual consta a sua ciência da empresa sobre a alteração procedida no RET).

Por oportuno, cumpre destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

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;

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.

Mencione-se que no relatório do Auto de Infração (AI) e no relatório fiscal está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida, as penalidades cominadas, bem como a fundamentação quanto à eleição das empresas autuadas para o polo passivo da obrigação tributária.

Já nos Anexos que acompanham o AI consta a relação de todas as notas fiscais para as quais há exigência fiscal nos presentes autos, bem como cálculo detalhado do imposto e das penalidades exigidos, dentre outras informações

E a Fiscalização tipificou corretamente as exigências fiscais como se verá na fase meritória.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, sequer afronta às disposições constantes do CTN.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que atende a todos os requisitos impostos pela legislação, portanto afasta-se a nulidade arguida.

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, Fonterra (Brasil) Ltda, no período de março de 2013 a janeiro de 2015, utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de vendas de mercadorias (leite em pó), para a Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda).

A irregularidade em exame deu-se em razão da Autuada, cuja atividade é o comércio atacadista de leite e laticínios (CNAE-F 46.31-1-00), ter mantido Termo de Adesão ao Regime Especial de Tributação – RET concedido à Coobrigada, após a alteração deste (art. 3º), o qual passou a restringir, no período autuado, o benefício do diferimento do pagamento do imposto às operações de saídas de matérias-primas, com destino à Autuada, provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste estado. Assim, a Autuada, estabelecimento atacadista, deixou de atender às disposições previstas no RET.

Exige-se 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.

Além da empresa autuada Fonterra (Brasil) Ltda foi incluída no polo passivo da obrigação tributária a empresa Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda (destinatária das mercadorias e detentora do RET), como Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se dos autos que foi concedido à Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda) o Regime Especial de Tributação - RET

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(antigo PTA nº 16.000357614-97), cópia às fls. 14/16, o qual dispunha em seu art. 3º, o seguinte:

Art.3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem com destino ao estabelecimento da BARRY INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, promovidas por estabelecimentos situados neste Estado que tenham adquirido aquelas mercadorias de estabelecimentos industriais que as tenham fabricado em Minas Gerais destinados exclusivamente à fabricação dos produtos relacionados no Anexo II deste Regime. (...) (Grifou-se).

A Autuada aderiu ao referido RET conforme Termo de Adesão de fls. 23 (datado de 16/11/11). Como consta dos autos, em março de 2013, o RET foi alterado e passou a constar no art. 3º o seguinte:

Art.3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem com destino ao estabelecimento da BARRY INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, destinados exclusivamente à fabricação dos produtos relacionados na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções. (Grifou-se).

Assim, destaca a Fiscalização, que a Autuada manteve, indevidamente, o Termo de Adesão ao Regime Especial de Tributação - RET concedido à Coobrigada, após a alteração deste (art. 3º), o qual, repita-se, passou a restringir o benefício às operações de saídas de matérias-primas, com destino à Autuada, provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste estado.

Dessa forma, a Autuada, estabelecimento atacadista (*comércio atacadista de leite e laticínios - CNAE-F 46.31-1-00, conforme consulta ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica de fls. 28*) deixou de atender às disposições previstas no RET para utilização do diferimento do pagamento do ICMS nas saídas de mercadorias destinadas à Coobrigada.

Explica a Fiscalização que, uma vez observado que a “Fonterra” não mais se enquadrava nas novas disposições contidas no art. 3º, inciso I do regime especial concedido à “Barry Indústria”, o que foi prontamente informado às empresas, por meio da Intimação DF/Uberlândia 0010/2016 (fls. 24/26), que haveria a revisão de ofício do ato administrativo de homologação do Termo de Adesão ao PTA nº 45.000002159-96, sendo lhes dada a oportunidade de recolher o imposto devido sem a cobrança de qualquer penalidade, conforme art. 100, parágrafo único, c/c art. 138, ambos do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera a Fiscalização que, como não foi recolhido o imposto devido, lavrou o presente AI com as exigências cabíveis, e foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada, Fonterra (Brasil) Ltda, a empresa Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda, como Coobrigada, nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, visto que, como detentora do RET, não poderia ter recebido as mercadorias com o diferimento do pagamento do imposto.

Conveniente destacar que a Fiscalização colacionou aos autos (fls. 29/30), a seguinte resposta de Consulta Interna, exarada pela Superintendência de Tributação SUTRI/SEF/MG, sobre a discussão posta nos presentes autos, a qual corrobora o lançamento fiscal.

Destaca-se, inicialmente, que o Regime Especial de Tributação - RET nº 011/2012 foi concedido à Coobrigada nos termos do art. 225 da Lei nº 6.763/75 e do art. 223 do RICMS/02, c/c o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da CF/88 e na LC nº 24/75, tendo em vista o tratamento diferenciado dispensado ao setor de atividade por ela exercida, por outras unidades da Federação.

De acordo com o disposto no art. 58 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (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:

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).

Importante destacar que a tese de Defesa da Coobrigada, Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda, acerca do desconhecimento da alteração do art. 3º do RET restou superada, na medida em que a Fiscalização colacionou aos autos os documentos de fls. 293/393, os quais deixam claro que a referida empresa, ao contrário do que sustenta ao longo de sua impugnação, teve ciência da alteração em seu RET em 17 de abril de 2013 (documento de fls. 304 no qual consta a ciência da empresa autuada sobre a alteração procedida no RET).

Destaca-se que foi cassado o Termo de Adesão ao RET relativo à Autuada conforme Ofício nº 19/2016 DF Pouso Alegre – Assunto: Cassação de Termo de Adesão – Regime Especial, datado de 23/02/16, conforme fls. 307 dos autos, cujos efeitos retroagiram a 17/04/13.

No caso, a desconformidade do Termo de Adesão com o RET deu-se a partir de 17/04/13, data da ciência da Coobrigada da alteração do art. 3º do RET.

Pois bem, depreende-se dos autos, que no período autuado, o regime especial concedido à Coobrigada autorizava o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de matérias-primas, produtos intermediários e

material de embalagem destinados exclusivamente ao estabelecimento detentor do regime, desde que promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes ou por centros de distribuição a estes vinculados, sediados em Minas Gerais.

E a Autuada, Fonterra (Brasil) Ltda, estabelecimento atacadista, não obstante ter sido a ela deferido termo de adesão ao referido RET (fls. 23), deixou de cumprir o requisito para tal mister, após a alteração do art. 3º do citado RET em março de 2013 (RET alterado às fls. 17/21), uma vez que não é estabelecimento industrial fabricante ou centro de distribuição vinculado àquele, sediados em Minas Gerais.

Dessa forma, constata-se que após a alteração do regime especial, a beneficiária (ora Coobrigada) deveria ter comunicado ao seu fornecedor que este não poderia mais destinar-lhe mercadorias com o diferimento do pagamento do imposto.

E, diferente do entendimento da Coobrigada, ela não está somente obrigada a registrar “o número, o assunto, a data de concessão e o prazo de validade do Regime Especial, inclusive suas prorrogações no livro RUDFTO”, conforme determina o art. 27 do RET (fls. 248), uma vez que de acordo com o disposto no art. 58 do RPTA, já transcrito e reproduzido no art. 26 do RET (fls. 248), 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.

Portanto, estava a Coobrigada obrigada à verificação do cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto e, conseqüentemente, de informar ao Aderente (ora Autuada) a alteração dos requisitos para a citada fruição.

Lado outro, consta do referido Termo de Adesão concedido à Autuada (fls. 23), Cláusula primeira - inciso I, que a Aderente, por meio de tal instrumento, reconhece todos os termos e condições que tratam o diferimento do ICMS e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no RET.

E, ainda, consta do § 2º do art. 3º do RET – redação antiga (fls. 15) e no § 2º do art. 4º do RET – redação nova (fls. 19) que o Termo de Adesão deverá conter cláusula de expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista no Regime Especial:

Art. 4º A eficácia do diferimento de que trata este artigo anterior está condicionada à assinatura de Termo de Adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo anexo, e homologação pelo titular da DF de Pouso Alegre.

§ 1º O Termo de Adesão será parte integrante deste Regime Especial e necessariamente juntado ao PTA.

§ 2º O Termo de Adesão deverá conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista neste Regime Especial.

§ 3º A DF de Pouso Alegre deverá encaminhar à DF a que estiver circunscrito o estabelecimento



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecedor aderente cópias reprográficas do Regime Especial e do Termo de Adesão devidamente homologado. (Grifos acrescidos).

Dessa forma, não procede os argumentos defensórios da Autuada de desconhecimento dos termos contidos no referido RET sob a alegação de sigilo fiscal.

Assim, não elide a acusação fiscal a alegação a Autuada de que não tenha tomado ciência dos termos do referido RET alterado, uma vez que, além de constar no termo de adesão a concordância com os termos contidos no regime, ela responde pelo cumprimento das obrigações tributárias nascidas durante a vigência de tal regime (Cláusula sétima do Termo de Adesão).

A adesão do fornecedor ao RET implica seu conhecimento e anuência ao regime diferenciado, bem como das suas alterações posteriores, às quais deverão ser comunicadas ao Aderente pela beneficiária do RET.

Portanto, a concessão do Termo de Adesão ao RET nº 011/2012 pelo Delegado Fiscal não elide a obrigação da Aderente e da beneficiária do RET da observância às condicionantes para fruição do diferimento do imposto, devendo ambas responderem pelo ICMS indevidamente diferido e acréscimos legais.

Importante frisar que, ao contrário do entendimento externado pelas Defesas, a homologação pela Fiscalização do Termo de Adesão, sob a égide do RET na sua redação original, não afasta a condicionante de ser a Autuada estabelecimento fabricante ou centro de distribuição vinculado a este, conforme alteração procedida no RET, se não fosse assim tal requisito não seria tratado como condição, mas, sim, como faculdade.

Ademais, o fato de o RET estabelecer que as Delegacias Fiscais são responsáveis pela fiscalização do seu cumprimento, inclusive em relação aos atos praticados pelos aderentes ao regime, como asseverado pelas Impugnantes, não exonera as empresas envolvidas do cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto.

Alega a Coobrigada que consta no Termo de Adesão que a renúncia aos termos do RET somente ocorrerá mediante prévia e expressa comunicação da Aderente à Delegacia Fiscal a que tiver circunscrito (cláusula quarta), argumento este trazido aos autos com intuito de respaldar o entendimento da Defesa de que somente à Fiscalização caberia informa-la acerca dos requisitos para tal mister.

Ora, o fato de a renúncia aos termos do regime especial estar condicionada à comunicação à Fiscalização não afasta a obrigação atribuída à Autuada de cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto e, conseqüentemente, de informar a Coobrigada da alteração dos requisitos para a citada fruição.

Acresça-se que, a renúncia é um ato de vontade por meio do qual alguém se recusa a exercer um direito, e no caso, a Aderente deixou de fazer jus à benesse prevista no RET, portanto, não precisaria de autorização da Fiscalização para deixar de usufruir do diferimento do pagamento do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, como no período autuado não foram cumpridos todos os requisitos determinantes à eficácia do regime especial concessor do benefício do diferimento do pagamento do imposto, as operações de saída mercadorias da Autuada com destino à Coobrigada não se encontram ao abrigo do diferimento, devendo, portanto, ser o ICMS devidamente recolhido nos prazos estabelecidos pelo art. 89, inciso IV e 89-A 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.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

A Adquirente (ora Coobrigada), por sua vez, responde também pelo crédito tributário, na medida em que recebeu a mercadoria com imposto indevidamente diferido, tendo descumprido as exigências do Regime Especial do qual é beneficiária e concorrido para a prática da infração, conforme previsão contida no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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. (Grifou-se).

Verifica-se, ao contrário do entendimento externado pela Coobrigada, há previsão na Lei nº 6.763/75 para a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária. Ademais, prevê o art. 207 da Lei nº 6.763/75:

Art. 207. Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º Respondem pela infração:

1. conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

(...)

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. (Grifou-se).

Corroborando o entendimento, ora estornado, acerca da responsabilidade solidária da Coobrigada, com fulcro no inciso XII do art. 21 da lei mineira, várias decisões do E. TJMG, dentre as quais se destacam as seguintes:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPORTAÇÃO INDIRETA. ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. DESTINATÁRIO FINAL. ESTABELECIMENTO MINEIRO. COBRIGADO. RESPONSABILIDADE. I - NA HIPÓTESE DE IMPORTAÇÃO, O ICMS É DEVIDO AO ESTADO-MEMBRO ONDE ESTIVER SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, SENDO CERTO QUE POR 'ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO' DEVE-SE ENTENDER AQUELE QUE, EFETIVAMENTE, RECEBERÁ A MERCADORIA, CONFORME PREVISÃO DO ART. 155, II, §2º, IX, 'A' DA CF/88; ART. 11 DA LC Nº 87/96 E ART. 33, §1º, 1, I.1 E I.1.3, DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. II - COMPROVADA A PARTICIPAÇÃO DA HUAWEI DO BRASIL NA IMPORTAÇÃO INDIRETA, CORRETA A SUA AUTUAÇÃO COMO COBRIGADA SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO, NOS TERMOS DOS ARTS. 124 DO CTN E 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

POR FIM, VEJO POR BEM CONSIGNAR QUE VISLUMBRO CORRETA A AUTUAÇÃO DA HUAWEI TELECOMUNICAÇÕES COMO COBRIGADA SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO, NOS TERMOS DOS ARTS. 124 DO CTN E 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75, OS QUAIS DISPÕEM, RESPECTIVAMENTE:

"ART. 124. SÃO SOLIDARIAMENTE OBRIGADAS:

I - AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL;

II - AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI.

PARÁGRAFO ÚNICO. A RESPONSABILIDADE REFERIDA NESTE ARTIGO NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM".

"ART. 21. SÃO SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEIS PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:

(...)

XII - QUALQUER PESSOA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS POR CONTRIBUINTE OU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPONSÁVEL, QUANDO OS ATOS OU AS OMISSÕES DAQUELA CONCORREREM PARA O NÃO-RECOLHIMENTO DO TRIBUTO POR ESTES".

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, C/C O ART. 21, II, ALÍNEA D E XII, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75. 1. NA DICÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, DOIS SÃO OS TIPOS DE SOLIDARIEDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A PRIMEIRA, DAS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR; E A SEGUNDA, NOS CASOS DEFINIDOS EM LEI, TAL COMO O FEZ O LEGISLADOR MINEIRO, EX VI DO ART. 21, II, D E XII, DA LEI Nº. 6.763/75. 2. RECURSO PROVIDO PARA INCLUIR O COBRIGADO NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL.

AGRAVO Nº 1.0443.04.015576-6/001 - COMARCA DE NANUQUE - AGRAVANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - AGRAVADO(A)(S): DROGARIA HELIOFARMA LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. MAURO SOARES DE FREITAS.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), AO TRATAR DA SOLIDARIEDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DISPÕE QUE:

"ART. 124. SÃO SOLIDARIAMENTE OBRIGADAS:

- I - AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL;
- II - AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI.

PARÁGRAFO ÚNICO. A RESPONSABILIDADE REFERIDA NESTE ARTIGO NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM".

É SABIDO QUE A SOLIDARIEDADE ENCONTRA-SE REGULADA NO NOVO CÓDIGO CIVIL, CUJO ART. 264 DISPÕE, IN VERBIS: "HÁ SOLIDARIEDADE, QUANDO NA MESMA OBRIGAÇÃO CONCORRE MAIS DE UM CREDOR, OU MAIS, DE UM DEVEDOR, CADA UM COM DIREITO, OU OBRIGADO, À DÍVIDA TODA".

PARA O CTN, TODAVIA, INTERESSA A SOLIDARIEDADE PASSIVA, REVELANDO-SE QUE OS DOIS OU MAIS DEVEDORES DO TRIBUTO OU PENALIDADE PECUNIÁRIA ESTÃO OBRIGADOS, INDIVIDUALMENTE, PELO VALOR TOTAL DA DÍVIDA. ASSIM, PODE O FISCO EXIGIR O DÉBITO, INTEGRALMENTE, DE QUALQUER DOS OBRIGADOS, NÃO SENDO PERMITINDO A ELES SEQUER A INVOCAÇÃO DO BENEFÍCIO DE ORDEM, OU SEJA, NÃO PODEM REQUERER QUE HAJA, INICIALMENTE, A EXECUÇÃO DOS BENS DO DEVEDOR PRINCIPAL (CASO EXISTENTE), POIS O PARÁGRAFO ÚNICO VEDA EXPRESSAMENTE A APLICAÇÃO DE TAL INSTITUTO, PREVISTO NO ART. 827, DO CÓDIGO CIVIL1.

DESTA FEITA, DOIS SÃO OS TIPOS DE SOLIDARIEDADE NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A PRIMEIRA, DAS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FATO GERADOR; E, A SEGUNDA, NOS CASOS DEFINIDOS EM LEI, HIPÓTESE QUE NÃO COMPORTA MAIORES DÚVIDAS, CABENDO AO LEGISLADOR INDICAR PESSOAS QUE SEJAM SOLIDÁRIAS COM O PAGAMENTO DA DÍVIDA. FOI EXATAMENTE O QUE, NESTE PARTICULAR, O LEGISLADOR MINEIRO, EX VI DA LEI Nº. 6.763/75, RESTANDO ASSIM VAZADO O ART. 21, VERBIS:

"ART. 21. SÃO SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEIS PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:

(OMISSIS)

II - OS TRANSPORTADORES:

(OMISSIS)

D) EM RELAÇÃO À MERCADORIA TRANSPORTADA COM DOCUMENTAÇÃO FISCAL FALSA, IDEOLOGICAMENTE FALSA OU INIDÔNEA;

(OMISSIS)

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".

COM EFEITO, NA HIPÓTESE VERTENTE, LÊ-SE NA CDA REPRODUZIDA ÀS F. 11-TJ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERE-SE:

"[...] A COBRANÇA DE ICMS E MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, APURADOS ANTES A CONSTATAÇÃO DO TRANSPORTE E ENTREGA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, REALIZADOS EM SETEMBRO DE 2003, VISTO QUE AS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS FORAM DESCLASSIFICADAS PELO FISCO, POR SEREM INIDÔNEAS, JÁ QUE EMITIDAS POR CONTRIBUINTE - JOSÉ ZOPELARI - QUE ENCERROU IRREGULARMENTE SUAS ATIVIDADES, ALÉM DE PARTE DA MERCADORIA, DESCRITA NUMA NOTA FISCAL, NÃO SE ENCONTRAR NO VEÍCULO TRANSPORTADOR".

REVELA-SE, DESTARTE, DESACERTADA A DECISÃO AGRAVADA, VEZ QUE PROFERIDA EM DESACORDO COM O ART. 124, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, C/C O ART. 21, INCISOS II (ALÍNEA D) E XII, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75. (GRIFOU-SE).

Ao contrário do tangenciado pela Defesa, não cabe aqui a interpretação de direito adquirido, pois, reiterando, o direito de emitir nota fiscal para a Coobrigada ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto está condicionado à homologação do Termo de Adesão, contudo também às demais condicionantes impostas no RET para a fruição da benesse, o que não foi observado pelas autuadas.

Assim, não se constata ofensa aos princípios da irretroatividade, da segurança jurídica, no caso em espeque, porque o art. 3º do RET, conforme redação vigente a partir de abril de 2013, data em que foi devidamente cientificada à beneficiária acerca da alteração do RET, não foi observado pelas Autuadas.

Também não se constata mudança de critério jurídico, conforme defende a Coobrigada, pois esta foi cientificada da referida alteração do RET em 17/04/13, conforme mencionado.

Vale dizer que a homologação do Termo de Adesão, que conseqüentemente integrará os autos do RET, também requisito para fruição do diferimento do pagamento do imposto, é um facilitador do controle fiscal sobre as operações, todavia, não afasta o cumprimento dos demais requisitos previstos para a sua aplicação.

Pela relevância, vale destacar que não se trata de mero descumprimento dever instrumental, como defendem as Impugnantes, mas sim, de uma obrigação imprescindível para a fruição do benefício.

Resta claro que a empresa beneficiária (ora Coobrigada) 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 homologado o termo de adesão sob a vigência da redação anterior do art. 3º do mencionado RET.

De acordo com o art. 58 do RPTA, repita-se, 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 verificado essa obrigação legal, o que defende não ter observado, certamente poderia ter consolidado o seu conhecimento de que a Autuada não era uma unidade fabril/centro de distribuição, mas tão somente um estabelecimento atacadista, portanto, não mais fazia jus a utilizar do diferimento do imposto nas saídas de mercadorias para o estabelecimento daquela.

Alega a Coobrigada que a exclusão da “Fronterra” como aderente ao RET, baseada exclusivamente em seu CNAE-F, que se refere a comércio atacadista, não seria a forma mais segura de se proceder, uma vez que tal CNAE-F é regularmente utilizado por centros de distribuição, para os quais há previsão de aplicação do diferimento do imposto em suas saídas para a beneficiária do RET, bem como porque a inscrição formal de uma empresa em determinado CNAE-F não altera a realidade dos fatos, ou seja, uma indústria não se torna comércio ao se inscrever no respectivo CNAE de comerciante.

Entretanto, a discussão trazida pela Coobrigada em relação ao CNAE-F cadastrado pela Autuada, sugerindo que tal empresa seja um centro de distribuição ou indústria, além de não estar acompanhada de qualquer comprovação, não se mostra coerente diante dos CFOPs constantes das notas fiscais autuadas:

- CFOP 5102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa);

- CFOP 5120 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem (classificam-se neste código as vendas à ordem de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, entregues pelo vendedor remetente ao destinatário, cuja compra seja classificada, pelo adquirente originário, no código "1.118 – Compra de mercadoria pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem").

Verifica-se que a Coobrigada, devidamente cientificada da alteração do RET, pela simples análise dos CFOPs constantes dos documentos fiscais autuados, tinha plena condições de verificar o não cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto nas operações em exame.

Resta, portanto, afastada a tese defensiva de que a Autuada se enquadra como estabelecimento industrial fabricante ou centro de distribuição a estes vinculados (art. 222, inciso XIV do RICMS/02):

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XIV - considera-se centro de distribuição:

a) exclusivo, o estabelecimento que opere exclusivamente na condição de distribuidor dos produtos recebidos em transferência de estabelecimento industrial de mesma titularidade;

b) não-exclusivo, o estabelecimento que opere somente como distribuidor das mercadorias recebidas, cumulativamente, de estabelecimento:

b.1) industrial ou de outro centro de distribuição a este vinculado, de mesma titularidade, situados neste Estado, observado o percentual mínimo em relação ao total de mercadorias recebidas no período, a ser definido em Regime Especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação;

b.2) de mesma titularidade ou de estabelecimento de empresa controlada, ainda que situado em outra unidade da Federação;

c) de produtos de artesanato e da agricultura familiar, a cooperativa ou associação que possua inscrição coletiva no Cadastro de Contribuintes do ICMS, nos termos do art. 441 do Anexo IX deste Regulamento;

Ressalta-se, mais uma vez, pela importância, que as condições impostas em regime especial não são formalidades que ficam em segundo plano, como parecem entender as Impugnantes. Elas são imprescindíveis, pois, caso não sejam atendidas, o benefício não pode ser aplicado, não cabendo aqui qualquer análise em relação às argumentações da Defesa quanto à boa-fé das envolvidas, porque a situação que impede a utilização do diferimento do pagamento do imposto, no caso, era de conhecimento das empresas autuadas.

Não merece prosperar a intenção das Impugnantes da exclusão dos juros e multas, baseada em práticas reiteradas da Fazenda Pública, com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN.

No caso, não obstante a homologação do Termo de Adesão, anterior a alteração do RET, não houve observância da totalidade dos requisitos para aplicação do diferimento do pagamento do imposto conforme art. 3º do Regime Especial de Tributação redação alterada em março de 2013. Assim, não se pode falar que foram observados atos administrativos para fins de aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 retromencionado.

Também não prospera o argumento da Defesa de violação ao disposto no art. 146 do CTN sob o entendimento de que se materializou uma efetiva mudança de entendimento do estado de Minas Gerais em relação aos requisitos para adesão aos fornecedores da “Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda” ao regime especial, tendo em vista que a restrição de que os aderentes ao RET fossem estabelecimentos industriais fabricantes ou seus centros de distribuição, localizados neste estado, condicionante não cumprida no caso em exame, estava vigente no período autuado (art. 3º do RET) e a homologação do Termo de Adesão pelo Fisco, não tem o condão de afastar a obrigatoriedade do cumprimento dos demais requisitos previstos para a fruição da benesse, inclusive aqueles posteriores exigidos.

Outrossim, não se encontra materializada, nestes autos, hipótese de aplicação do disposto no art. 112 do CTN.

Lado outro, argui a Defesa que a Fiscalização, ao exigir o ICMS, cometeu erro de cálculo ao desconsiderar o crédito acumulado constante da conta gráfica da Autuada.

A legislação mineira sofreu modificações com o advento do Decreto nº 46.698 de 30/12/14 que excluiu o procedimento fiscal atinente a recomposição da conta gráfica.

Desta feita, é possível verificar que, no caso em comento, há época dos fatos geradores, a legislação tributária previa a possibilidade de recompor a conta gráfica, com o que, a mesma deve ser efetivada, com fulcro no art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), referente aos fatos geradores anteriores a 31/01/15:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.



A Professora Misabel Abreu Machado Derzi, na obra “O princípio da irretroatividade do Direito na Constituição e no Código Tributário Nacional”, elucida que: “A mesma lei que rege o fato é também a única apta a reger os efeitos que ele desencadeia (como sujeição passiva, extensão da responsabilidade, base de cálculo, alíquotas, deduções, compensações, correção monetária etc)”.

O Colendo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, por sua vez, aplica a norma tributária vigente à época do fato gerador:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. ART. 144, CTN. FATO GERADOR. DOAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITALS INTEGRALIZADAS. SENTENÇA MANTIDA. - O lançamento rege-se pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, consoante a dicção do art. 144, do Código Tributário Nacional. - Dar-se-á a ocorrência do fato gerador do ITCD, no ato de cessão de quotas de capitais devidamente integralizadas. (Apelação Cível 1.0479.09.167494-1/001, Relator(a): Des.(a) Silas Vieira Data de Julgamento: 25/03/2010 Data da publicação da súmula: 09/04/2010). (Grifou-se).

Por todo o exposto, deve se fazer a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14.

Também merece reparo o lançamento para que sejam excluídas as exigências fiscais relativas à Nota Fiscal de nº 000000119, com datas de emissão e de saída de 05/04/13, uma vez que os efeitos da cassação do Termo de Adesão retroagiram a 17/04/13 (data da ciência da Coobrigada da alteração do art. 3º do RET) conforme Ofício nº 19/2016 DF Pouso Alegre – Assunto: Cassação de Termo de Adesão – Regime Especial de fls. 307 dos autos.

Portanto, corretas, em parte, as exigências do ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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, 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;

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do não recolhimento de ICMS. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, a qual encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, conforme art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Com relação ao questionamento acerca do termo inicial da aplicação dos juros sobre o valor da multa de revalidação, vale destacar que nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

Assim, considerando que o fato gerador da multa de que trata o art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a falta de recolhimento ou o recolhimento intempestivo do imposto (total ou parcial), a mesma é devida sempre a partir da data de vencimento daquele, de modo que o termo inicial dos juros é também determinado por esta data – e não pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*ação fiscal em si, que constitui mera circunstância agravante da penalidade, nos termos do inc. II do referido artigo.*

Portanto, nos termos da legislação específica, independentemente de haver ação fiscal, incidirão juros sobre a multa pela falta de pagamento ou pagamento intempestivo do imposto, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento deste.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas à nota fiscal de nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Autuada e, ainda, para permitir a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que apenas excluíam as exigências fiscais relativas à nota fiscal nº 000000119. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes. Pela Impugnante Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, sustentou oralmente o Dr. Rodolfo Gregório de Paiva Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator designado**

CS/

21.430/17/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.430/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000457562-69  
Impugnação: 40.010140890-68, 40.010140898-91 (Coob.)  
Impugnante: Fonterra (Brasil) Ltda.  
IE: 342331926.00-35  
Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios (Coob.)  
IE: 001476195.00-21  
Proc. S. Passivo: Júlio Maria de Oliveira/Outro(s), Ricardo Ferreira Bolan/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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.

O presente lançamento é decorrente da constatação fiscal de que a Autuada utilizou indevidamente o diferimento do pagamento do ICMS em operações de vendas de mercadorias (leite em pó), realizadas para a destinatária, ora Coobrigada, (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda), no período de março de 2013 a janeiro de 2015.

Exige-se 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.

Ao analisar a matéria tratada nos autos, decidiu esta 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas à Nota Fiscal de nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Autuada e, ainda, para permitir a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014. Vencidos, em parte, esta Conselheira e o Conselheiro Marco Túlio da Silva, que apenas excluam as exigências fiscais relativas à nota fiscal nº 000000119.

Portanto, a divergência instaurada em relação à decisão prevalente cinge-se à consideração de saldo credor acumulado na conta gráfica da Autuada, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14, para apuração do crédito tributário.

Ocorre que, como restou demonstrado nos autos, no período autuado, as operações de saída de mercadorias da Autuada com destino à Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alim., detentora do Regime Especial de Tributação

em análise, não se encontravam ao abrigo do diferimento, já que a Autuada não mais atendia aos requisitos estabelecidos no Regime Especial para manter a sua adesão, tendo em vista a alteração introduzida em seu artigo terceiro, o qual passou a restringir o benefício do diferimento às operações de saídas de matérias-primas, destinadas à Barry Callebaut, **provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição**, localizados neste estado. Assim, a Autuada, estabelecimento atacadista (CNAE-F 46.31-1-00), não mais se enquadrava nas condições previstas no RET.

Diante disso, restou caracterizada a irregularidade arguida pela Fiscalização, qual seja, a utilização indevida do diferimento nas operações de venda que a Autuada realizou para a Barry Callebaut, no período de março de 2013 a janeiro de 2015.

Portanto, como nos documentos fiscais emitidos não constou o destaque do imposto devido, o ICMS deve ser recolhido nos prazos estabelecidos pelo art. 89, inciso IV e 89-A, da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõe:

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.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

A arguição das Impugnantes é de que a Fiscalização, ao exigir o ICMS, cometeu erro de cálculo ao desconsiderar o crédito acumulado constante da conta gráfica da Autuada.

Entretanto, como bem esclarecido pela Fiscalização em sua manifestação, o crédito acumulado na conta gráfica da Contribuinte não deve ser considerado para efeitos de recomposição de conta gráfica, pois, na presente situação, o prazo de recolhimento do ICMS relativo às operações de saída da Autuada para a empresa Coobrigada já se encontrava esgotado, nos termos do art. 89, inciso IV, do RICMS/02, retromencionado.

Ademais, o Decreto nº 46.698 de 30/12/14, que introduziu alterações nos arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluiu a Verificação Fiscal Analítica – VFA dos procedimentos fiscais. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

*"V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;"*

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º. (Grifos acrescidos).

Portanto, fica evidente que com a nova redação dada aos arts. 194 e 195 do RICMS/02, foi excluída a verificação fiscal analítica (recomposição da conta gráfica do ICMS) dos procedimentos fiscais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe salientar, que o Decreto nº 46.698, de 30/12/14, ao promover as alterações mencionadas, deixou consignado, *in verbis*:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5º Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015. (Grifou-se)

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares mencionadas respalda-se no disposto no § 1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

Ementa: ....

O próprio art. 144, § 1º, do CTN dispõe que normas posteriores ao fato gerador, relativas ao estabelecimento de novos critérios de apuração, fiscalização e garantia do crédito tributário, aplicam-se imediatamente. ...." (TRF-2ª Região. AC 94.02.07873-8/RJ. Rel.: Des. Federal Clélio Erthal. 1ª Turma. Decisão: 22/03/92. DJ de 16/05/95, p. 29.072.)

Ementa: ....

I. O Fisco pode, a partir da vigência da Lei 10.174/01, usar as informações bancárias relativas ao recolhimento da CPMF, para fins de lançamento de outros tributos, ainda que relativos a exercícios financeiros anteriores.

II. Homenagem à natureza processual da nova norma, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.  
....

(TRF-5ª Região. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. Rel.: Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima. 2ª Turma. Decisão: 11/06/02. DJ de 25/04/03, p. 693.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, após o pagamento do ICMS ora exigido, caberá o creditamento do imposto correspondente à Coobrigada, observadas a forma e o prazo previsto na legislação.

Em face do exposto, e tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, rejeito a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, voto pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídas apenas as exigências fiscais relativas à Nota Fiscal de nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Autuada.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2017.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**