

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.953/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000457562-69  
Recurso de Revisão: 40.060144018-56, 40.060143909-60, 40.060143910-44  
(Coob.)  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Fonterra (Brasil) Ltda.  
IE: 342331926.00-35  
Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alim  
(Coob.)  
IE: 001476195.00-21  
Recorrida: Fonterra (brasil) Ltda., Barry Callebaut Brasil Indústria e  
Comércio de Produtos Alim, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Ricardo Ferreira Bolan/Outro(s), Júlio Maria de  
Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da Recorrente/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. Reformada, em parte, a decisão anterior para restringir a responsabilidade da Recorrente/Coobrigada apenas em relação ao ICMS e multa de revalidação.

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL.** Constatada a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias, visto que a Recorrente/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. 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. A Câmara *a quo* excluiu as exigências fiscais relativas à Nota Fiscal nº 000000119, cuja data de emissão é anterior à data dos efeitos da cassação do Termo de Adesão ao regime especial conferido à Recorrente/Autuada. Reformada, em parte, a decisão anterior para afastar a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14.

**Recurso de Revisão 40.060143909-60 conhecido e não provido à unanimidade. Recursos de Revisão 40.060143910-44 e 40.060144018-56 conhecidos à unanimidade e parcialmente providos por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

Acusação fiscal de que a Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda.).

A irregularidade em exame deu-se em razão da Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada, após a alteração deste (art. 3º), o qual passou a restringir, no período autuado, o benefício do diferimento às operações de saídas de matérias-primas, com destino à Recorrente/Autuada, provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste estado. Assim, a Recorrente/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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.430/17/2ª, pelo voto de qualidade, julgou 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 31/12/14. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que apenas excluam as exigências fiscais relativas à nota fiscal nº 000000119.

Inconformada, a Recorrente/Autuada - Fonterra (Brasil) Ltda. interpõe, tempestivamente e por seu representante legal, o Recurso de Revisão de fls. 413/515, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também inconformada, a Recorrente/Coobrigada - Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda. apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 519/565.

Mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

**DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, tanto o interposto pela Recorrente/Autuada, quanto o da Recorrente/Coobrigada, devolve à Câmara Especial o conhecimento das matérias neles versadas.

Registra-se, também, que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros e no acórdão recorrido foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda).

A irregularidade em exame deu-se em razão da Recorrente/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 Recorrente/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 Recorrente/Autuada, provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste estado. Assim, a Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada (Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda) o Regime Especial de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributação - RET (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 Recorrente/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, em sede de manifestação fiscal, que a Recorrente/Autuada manteve, indevidamente, o Termo de Adesão ao Regime Especial de Tributação - RET concedido à Recorrente/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 Recorrente/Autuada, provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste estado.

Dessa forma, a Recorrente/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 Recorrente/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 Recorrente/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:

### **CONSULTA INTERNA Nº 008/2016 – 29/02/2016**

Assunto: ICMS – Regime Especial – Alteração – Termo de Adesão

Origem: DF/Uberlândia

Consulente: Marcos Antônio Ribeiro

Exposição/Pergunta:

Foi concedido regime especial para determinada empresa, mediante o qual foi concedido o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados exclusivamente ao estabelecimento da detentora do regime, promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes desses produtos em Minas Gerais ou por estabelecimentos situados neste Estado, que tenham adquirido aquelas mercadorias de estabelecimentos industriais que as tenham fabricado em MG.

A aplicação do diferimento estava condicionada à adesão ao regime especial pelo estabelecimento fornecedor. Um fornecedor mineiro, com atividade de comércio atacadista de leites e laticínios, aderiu ao regime.

Posteriormente, o regime especial foi alterado pela SUTRI, sendo que a nova redação restringiu a aplicação do diferimento **somente aos estabelecimentos industriais fabricantes ou centro de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado.**

Todavia, aquele aderente, que não mais se enquadrava entre os possíveis fornecedores, em face de sua atividade de comércio atacadista, continuou aplicando o diferimento nas saídas destinadas ao detentor do regime especial, que foi o único comunicado sobre a alteração.

Diante do acima exposto, pergunta-se:

1 – Nesse caso, de quem era a obrigação de comunicar ao fornecedor de que ele já não poderia aplicar o diferimento? Do detentor do regime especial, da SUTRI ou da delegacia Fiscal responsável pelo acompanhamento?

2 – O fisco poderá exigir do fornecedor o ICMS incidente nas saídas cujo pagamento foi diferido indevidamente, a partir da alteração do regime especial, independentemente de qualquer comunicação por escrito a este?

3 – Se houver a exigência de alguma comunicação por escrito, como deverá ser a mesma e qual prazo o fisco deverá conceder ao fornecedor para a regularização dessa situação?

Resposta:

1 – Nos Termos do 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.

**Dessa forma, com a alteração do regime especial, o beneficiário deveria ter comunicado ao seu fornecedor que este não poderia mais destinar-lhe mercadorias com o diferimento do pagamento do imposto.**

2 – Sim. De acordo com o inciso I do art. 67 do RPTA, após os procedimentos de monitoramento ou exploratório, se o contribuinte for incluído na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, poderá ser comunicado sobre essa inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea, devendo ser lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, se constatada a infração à legislação tributária.

Ressalte-se que, no caso em comento, o beneficiário do regime especial deverá ser autuado como coobrigado, já que deixou de observar os Termos do referido instrumento, aos quais estava obrigado.

3 – Prejudicada. (Destacou-se)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

Destaca-se, inicialmente, que o Regime Especial de Tributação - RET nº 011/2012 foi concedido à Recorrente/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mencionar que a tese de Defesa da Recorrente/Coobrigada, Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda, em sede de impugnação, 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 atuada sobre a alteração procedida no RET).

Destaca-se que foi cassado o Termo de Adesão ao RET relativo à Recorrente/Atuada 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 Recorrente/Coobrigada da alteração do art. 3º do RET.

Pois bem, depreende-se dos autos, que no período atuado, o regime especial concedido à Recorrente/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 Recorrente/Atuada, 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 Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada, em sede de impugnação de fase inicial, 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 Recorrente/Coobrigada obrigada à verificação do cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto e, conseqüentemente, de informar ao Aderente (ora Recorrente/Autuada) a alteração dos requisitos para a citada fruição.

Lado outro, consta do referido Termo de Adesão concedido à Recorrente/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 fornecedor aderente cópias reprográficas do Regime Especial e do Termo de Adesão devidamente homologado. (Grifou-se).

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

Assim, não elide a acusação fiscal a alegação a Recorrente/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente/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 Recorrentes, não exonera as empresas envolvidas do cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto.

Alega a Recorrente/Coobrigada, também em fase inicial, 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 Recorrente/Autuada de cumprimento dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto e, conseqüentemente, de informar a Recorrente/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.

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 Recorrente/Autuada com destino à Recorrente/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 90. Nas hipóteses não previstas neste Capítulo, o ICMS será recolhido no momento da ocorrência do fato gerador.

Não há também, como acolher a alegação da boa-fé ou a falta de prejuízo ao erário. Pelo já exposto, é cogente que o comportamento de ambas envolvidas trouxe a supressão da tributação em determinado ponto da cadeia comercial, por inobservância de pressuposto que acarretou o encerramento da fruição de benefício concedido pelo estado. O ato praticado é considerado ilícito tributário e independe da intenção do agente.

Muito menos pode ser acolhida a pretensão da Recorrente/Autuada de anulação da decisão *a quo* com fulcro na acolhida, pela Câmara, dos fundamentos constantes no parecer da Assessoria desta casa.

É lícito e está estampado na legislação regente, em especial no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), as prerrogativas e abrangências da participação da Assessoria do CCMG nas decisões das Câmaras, a saber:

### RPTA

Art. 146. São atribuições da Assessoria do Conselho de Contribuintes a instrução e o parecer de mérito, inclusive sobre o resultado das diligências, dos despachos interlocutórios e das perícias deliberados em sessão de julgamento, no PTA em tramitação no Conselho, nas seguintes fases:

I - de impugnação, relativamente ao PTA submetido ao rito ordinário;

II - de recurso de revisão, quando este tenha como pressuposto divergência entre decisões do Conselho de Contribuintes quanto à aplicação da legislação tributária, proferidas por meio de acórdão.

Parágrafo único. Compete também à Assessoria do Conselho de Contribuintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - declarar a deserção de recurso de revisão, na hipótese de não indicação da decisão divergente pelo recorrente;

II - outras atividades relativas ao contencioso administrativo estabelecidas em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

Art. 147. Nas hipóteses dos incisos I e II do caput do artigo anterior, a Assessoria do Conselho de Contribuintes:

I - proferirá, dentro de 20 (vinte) dias, despacho interlocutório ou determinação de diligência quando considerá-los necessários ao esclarecimento da lide;

II - emitirá, dentro de 30 (trinta) dias, parecer conclusivo sobre as questões preliminares e de mérito e o encaminhará à Câmara, acompanhado, quando necessário, de cópias dos atos normativos aplicáveis à matéria.

(...)

§ 3º Excetuado o caso de PTA submetido ao rito sumário, a Assessoria do Conselho de Contribuintes se pronunciará sobre o resultado da diligência, do despacho interlocutório e da perícia, ainda que deliberados em sessão de julgamento, bem como sobre documentos juntados aos autos.

(...)

Art. 149. A Assessoria, após emitir parecer sobre o mérito, dará por encerrada a instrução processual.

Nota-se que o legislador declinou papel de suma importância e responsabilidade aos atos da Assessoria da casa no desiderato de saneamento processual de apoio às sessões de julgamento das Câmaras.

Fato incontroverso que o parecer emitido pelos assessores poderá ser acatado no todo, em parte ou até mesmo não acolhido, tomando seus fundamentos o destino coerente com as discussões travadas na sessão de julgamento e a fundamentação acolhida na decisão, indiferentemente de acréscimos e/ou alterações no que for conveniente, o que de maneira alguma desmerece o teor do acórdão e sua validade processual, diante das normas de direito vigentes.

É cediço também, que os diversos julgados nas esferas de contencioso em torno do país, seja administrativa ou judicial, se utilizam de pareceres, jurisprudências e citações nas fundamentações das decisões, não servindo os pontos não autênticos como barreira para a admissibilidade e a eficácia. Cita-se, que em muitos casos, o parecerista nem mesmo é citado. Portanto, o que se infere no caso presente, é somente a transparência do órgão no contorno das previsões regulamentadas pelo estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra toada, é cediço que a Adquirente (ora Recorrente/Coobrigada), 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*:

Lei nº 6.763/75

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 Recorrente/Coobrigada, haver 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, 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).

Importante frisar, que a inclusão da Recorrente/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 assim se depara 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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*o benefício fiscal do diferimento concedido no Regime, conforme previsto no art. 21, inciso XII, da lei nº 6.763/75,”*

Convém registrar, ainda, que a Fiscalização colacionou aos autos os documentos de fls. 293/393 os quais deixam claro que a Recorrente/Coobrigada Barry Callebaut Brasil Ind. e Com. de Prod. Alimentícios Ltda, teve ciência da alteração em seu RET em 17 de abril de 2013 (documento de fls. 304, no qual consta a ciência sobre a alteração procedida no RET).

Corroborando o entendimento, ora externado, acerca da responsabilidade solidária da Recorrente/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. COOBRIGADO. 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 COOBRIGADA 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 COOBRIGADA 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 COOBRIGADO 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).

Entretanto, a decisão original deve ser reformada na parte relacionada à cobrança da multa isolada, com a exclusão da responsabilidade da Recorrente/Coobrigada das exigências a ela concernentes.

Observe-se que a regra inserta no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 é clara ao dispor que a solidariedade dá-se em relação ao recolhimento do imposto e acréscimos legais, ou seja, se encontra vinculada à parcela à qual a infratora (solidária) der causa.

Ademais, a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, capitulada nos autos, é aplicada *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, fato adstrito ao emitente do documento fiscal, no caso a Recorrente/Autuada, sem interveniência da destinatária, ora Recorrente/Coobrigada.*

Noutro sentido, não cabe aqui a alegação, em fase inicial, de direito adquirido, pois, reiterando, o direito de emitir nota fiscal para a Recorrente/Coobrigada ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto está condicionado à homologação do Termo de Adesão e à observância das demais condicionantes impostas no RET, o que não foi observado por ambas envolvidas.

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 Recorrentes/Atuadas.

Também não se constata mudança de critério jurídico, conforme defendem as Recorrentes, pois ambas foram cientificadas 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 de dever instrumental, como defendem as Recorrentes, mas sim, de uma obrigação imprescindível para a fruição do benefício.

Resta claro que a empresa beneficiária (ora Recorrente/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 a norma contida 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 Recorrente/Coobrigada tivesse verificado essa obrigação legal, o que defende não ter observado, certamente poderia ter consolidado o seu conhecimento de que a Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada, na impugnação, que a exclusão da “Fonterra” 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 Recorrente/Coobrigada em relação ao CNAE-F cadastrado pela Recorrente/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 Recorrente/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 inicial de que a Recorrente/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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrentes. Elas são imprescindíveis, pois, caso não sejam atendidas, o benefício não pode ser aplicado, não cabendo aqui qualquer análise em relação às argumentações de 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, ora recorrentes.

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

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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. Alimentos 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, pelos fundamentos apresentados em vista das razões fáticas expostas.

Lado outro, alegam as Recorrentes que o Fisco, ao exigir o ICMS, sem considerar o crédito acumulado constante da conta gráfica da Recorrente/Autuada, estaria violando o princípio da não-cumulatividade.

Entretanto, como bem esclarecido pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, 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 Recorrente/Autuada para a empresa coobrigada já se encontrava esgotado, nos termos do art. 89, inciso IV, do RICMS/02.

Ademais, também destacou a Fiscalização, que o Decreto nº 46.698 de 30/12/14, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Frisa-se que, com a alteração efetuada nos arts. 194 e 195 do RICMS/02, foi excluído o procedimento fiscal da verificação fiscal analítica (recomposição da conta gráfica do ICMS) da legislação mineira.

Cabe salientar que as disposições regulamentares retro foram alteradas por força do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, em relação às quais o legislador 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 acima reproduzidas 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Destaca-se, ainda, que, após o pagamento do ICMS ora exigido, caberá o creditamento do imposto correspondente à Recorrente/Coobrigada.

Registra-se que a Câmara *a quo* excluiu do lançamento as exigências fiscais relativas à nota fiscal de nº 000000119, datas de emissão e de saída - 05/04/13, uma vez que os efeitos da cassação do Termo de Adesão retroagiram a 17/04/13 (data da ciência da Recorrente/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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente/Autuada, em sede de impugnação inicial, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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, ementada 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): BR F BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Na mesma linha de raciocínio, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Com relação ao questionamento, conforme impugnação inicial, 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 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 Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060143909-60 - Fonterra (Brasil) Ltda., à unanimidade, em lhe negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060143910-44 - Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para restringir a responsabilidade do Coobrigado apenas em relação ao ICMS e multa de revalidação. Vencido, em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Quanto ao Recurso nº 40.060144018-56 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para afastar a recomposição da conta gráfica em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Sustentaram oralmente, pela Recorrente Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios

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

Ltda, o Dr. Danilo Silva Orlando, pela Recorrente Fonterra (Brasil) Ltda., a Dra. Daniela Cattucci Carone e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Marco Túlio da Silva e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 27 de outubro de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

*M*

CC/MIG