

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.650/20/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001250710-84	
Impugnação:	40.010148859-30, 40.010148986-41 (Coob.)	
Impugnante:	Ball do Brasil Ltda IE: 251955157.00-95 Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.) IE: 261195130.28-54	
Proc. S. Passivo:	Bruno de Abreu Faria/Outro(s), Gustavo Pires Maia da Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO - 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, 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 DE TRIBUTAÇÃO - DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatado que a Autuada (empresa remetente) utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do ICMS em relação às operações de saídas de mercadorias (latas e tampas de alumínio) empregadas no envase de refrigerantes, mas não fabricadas por ela, condição esta em desacordo com o disposto no regime especial ao qual ela aderiu. Correta a exigência do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A acusação fiscal refere-se à constatação de que a Autuada Ball do Brasil Ltda (aderente ao regime especial concedido à Coobrigada) utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do imposto nas saídas de latas e tampas de alumínio, empregadas no envase de refrigerantes pela destinatária, ora Coobrigada Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (localizada em Itabirito com I.E. 261.195130.28-54), beneficiária do Regime Especial/PTA nº 45.000000.151-81, uma vez verificado que as mercadorias não foram fabricadas pela Autuada (CFOP constante das notas fiscais 5.102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), em desacordo com o disposto no Regime Especial citado, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2018.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Foram eleitas para o polo passivo da obrigação tributária, a Autuada, na condição de contribuinte do imposto, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS, em desconformidade com o referido regime especial, e, também, a Coobrigada, responsável solidária, por ter recebido mercadorias com o indevido diferimento do pagamento do imposto, nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da citada lei.

Relata a Fiscalização que o referido regime especial autorizava o diferimento do pagamento do ICMS, para as operações subsequentes, incidente nas saídas, com destino aos estabelecimentos da Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, referentes a mercadorias fabricadas pelo Sujeito Passivo e utilizadas pelos destinatários, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes.

Acrescenta que, por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, conforme decidido no Acórdão nº 4.952/17/CE deste Conselho de Contribuintes, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, pela falta de destaque da base de cálculo do imposto, foi exigida apenas da Autuada Ball do Brasil Ltda, conforme PTA nº 01.001330530-49.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 103/111 e fls. 123/147, respectivamente, requerendo a improcedência do lançamento.

A Autuada Ball do Brasil Ltda reporta-se as redações das duas primeiras versões do Regime Especial nº 45.000000151-81, vigentes no período de 24/10/14 a 31/05/16 e 28/01/15 a 31/05/16.

Diz que são três as condicionantes para a regra instituidora do diferimento do pagamento do ICMS aplicado nas operações promovidas: 1 - mercadorias devem ser utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes; 2 - esses produtos devem ter saída de estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centros de distribuição a estes vinculados; 3 - tais mercadorias devem ser destinadas aos estabelecimentos da Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

Fala a Autuada que o próprio lançamento demonstra o atendimento do item 1 retro, por nele constar que se trata de latas e tampas de alumínio utilizadas como matéria-prima pela destinatária. No tocante ao item 02, diz que basta uma consulta ao seu cadastro na SEF/MG para que se note que ela é um estabelecimento industrial fabricante de embalagens metálicas localizado no estado de Minas Gerais (consulta extraída do Sintegra - CNAE-F principal: 2591-8/00 - Fabricação de embalagens metálicas).

Colaciona cópia de DANFES (fls. 113/116), os quais, segundo alega, revelariam a sua faceta industrial fabricante, nos termos do art. 222, § 3º, da Lei nº 6.763/75.

Sustenta que, em momento algum, o regime especial exige para a materialização do diferimento do pagamento do imposto que a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem destinados à Coobrigada sejam de produção própria dos estabelecimentos industriais fabricantes mineiros.

Assevera que tudo que se requer é que os produtos sejam saídos de um estabelecimento industrial fabricante mineiro, o que foi exatamente o que ocorreu no caso em exame.

Reporta-se ao “suposto modelo sugerido” para o Termo de Adesão de qualquer contribuinte ao regime especial, anexo a este (fls. 106 verso).

Diz que o suposto modelo sugerido pela Fiscalização não passa de **uma verdadeira obra de ficção construída pelo malicioso imaginário da fiscalização**, eis que ele não guarda a mais longínqua relação de similaridade com o real, que não traz em suas cláusulas qualquer previsão que condicione a fruição do diferimento à industrialização própria por ela dos produtos saídos para a Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

Em seguida, faz o confronto entre os modelos do termo de adesão (sugerido e real). Diz que se os atos concessórios e de aderência ao regime especial não trazem como condição que as mercadorias saídas para a Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A sejam produzidas diretamente pela remetente, não podendo a Administração pretender lançar mão de um suposto, ficcional e imaginário modelo, que nem existe ou foi utilizado no mundo concreto/real. Cita doutrina acerca da interpretação literal quanto às disposições que criam tratamentos tributários diferenciados, a teor do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional.

Reportando-se à interpretação literal, diz que os regimes especiais tributários, em essência concedidos em ambiente de negociação/autorização havido entre a administração e os administrados, exigem de ambas as partes a obediência e respeito às cláusulas e condições entabuladas.

Diz que a Fiscalização, ao pautar sua intenção arrecadatória num “modelo” inventado, que não possui qualquer relação com o “Termo de Adesão” que terminou por sacramentar a aderência da Impugnante ao regime especial concedido à Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, acabou por empreender triste e reprovável malabarismo, que não apenas o distancia de todas as normas de conduta que regulam a Administração Pública, como exalta a intenção de cobrar tributo que, sabe-se, é manifestamente indevido.

Fala que, por ser incontestável que ela cumpriu rigorosamente as condições previstas no regime e no respectivo termo de adesão, a decretação de improcedência do lançamento é medida impositiva.

Requer também que a cópia integral dos presentes autos seja encaminhada ao Ministério Público para averiguação quanto à prática, em tese, pelo Agente Fiscal atuante, da conduta descrita pelo art. 316, § 1º, do Código Penal.

Reporta-se às redações vigentes do Regime Especial nº 45.000000151-81, nos períodos de 01/06/16 a 25/04/17 e 05/07/17 a 17/03/19, para dizer que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferimento passou a contar com um requisito adicional em relação aos tratados anteriores, qual seja: que as mercadorias saídas com destino à Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A tenham sido objeto de industrialização no interior do estado de Minas Gerais, sem, contudo, exigir, em momento algum, que a fabricação de tais produtos seja empreendida pelo respectivo fornecedor de tal pessoa jurídica (Impugnante).

Sustenta que esse requisito somente passou a fazer parte do referido regime especial em razão de alterações de conteúdo empreendidas após junho de 2016, não podendo a Administração lançar mão de um modelo. Como não foi comunicada da alteração do regime, seja pelo estado de Minas Gerais, seja pela Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, quanto às mudanças das regras do regime especial de diferimento a que aderiu, valeu-se do tratamento do diferimento nos exatos termos que conhecia e, por isso, agiu dentro da mais estreita boa-fé.

Informa, destacando que agiu de boa-fé, que no período em questão, as latas e tampas vendidas à Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A não foram adquiridas dentro do estado de Minas Gerais.

Afirma que, em casos assim, a própria Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais determina que previamente à lavratura do Auto de Infração para a cobrança do ICMS tido como indevidamente diferido, o contribuinte seja intimado a respeito da possibilidade de pagar o respectivo montante com os benefícios da denúncia espontânea. Para corroborar seu entendimento, apresenta resposta da Consulta Interna nº 008/2016.

Diz, então, que na remota hipótese de ser considerada responsável pelo pagamento do ICMS diferido, no período posterior a 01/06/16, requer seja facultada a possibilidade de recolhimento do respectivo montante com os benefícios da denúncia espontânea.

A Coobrigada **Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A**, após discorrer sobre os termos do regime especial e da acusação fiscal, alega, em síntese, que a responsabilidade tributária a ela imputada (art. 21, inciso XII, e art. 207, §§ 1º e 2º, ambos da Lei nº 6.763/75; art. 96, inciso XVII, do RICMS/02 e art. 58 do RPTA), deu-se em virtude de suposta condução omissa por não ter ela recusado a receber mercadorias beneficiadas indevidamente pelo diferimento do pagamento do imposto, viabilizando, assim, tal prática.

Assevera que a possibilidade de responsabilização de agentes omissos decorre da própria natureza obrigacional da omissão, ou seja, da necessidade de descumprimento negativo de algum dever previamente instituído.

Diz que todos os requisitos previstos no regime, bem como as obrigações assumidas pelo fornecedor ao aderir a esse regime, mediante termo de adesão, estavam integralmente preenchidos.

Entende que essa responsabilização seria transferir à Impugnante responsabilidades que não são suas, como interpretar extensivamente o termo de adesão. Argumenta que o dever de verificar a observância dos requisitos de fruição do diferimento competia exclusivamente à Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que o dever de fiscalizar a observância dos requisitos para fruição do benefício caberia às Autoridades Fiscais (arts. 49 e 201, § 1º, da Lei nº 6.763/75).

Frisa que o dever prévio de fiscalização relativo à adequação ou não do fornecedor para usufruir do regime já havia sido realizado pela própria Fiscalização, que concluiu pela regularidade da empresa fornecedora e homologou sua adesão à época, nos exatos termos que constam no referido termo.

Fala que não se pode admitir que se impute responsabilidade a ela por não ter respeitado as condições verificadas, homologadas e impostas pela própria Fiscalização. Assim, entende que, inexistindo omissão de sua parte, não há como prosperar a hipótese de que ela teria, de alguma forma, concorrido para a prática da suposta infração.

Reporta-se ao CFOP 5.102, indicado nas notas fiscais autuadas, alegando que tal fato comprovaria que a Ball do Brasil S/A não teria industrializado os produtos que deu saída com diferimento de ICMS e, conseqüentemente, demonstraria a violação dos termos do regime especial que, no entendimento do Fisco, exigiria a industrialização própria daquela. Entende que isso não tem o condão de caracterizar descumprimento do regime especial pela Impugnante, porque a realização de industrialização própria pela aderente não constitui requisito efetivamente previsto no termo de adesão firmado, não cabendo à destinatária limitar direito conferido à remetente pelas Autoridades Fiscais.

Assevera que o regime especial e respectivo termo de adesão da Ball do Brasil S/A não estabeleciam qualquer tipo de obrigação de industrialização própria pelos fornecedores dos produtos beneficiados com o diferimento do ICMS. Conclui, então, ser totalmente irrelevante as notas fiscais indicarem CFOP 5102, uma vez que a industrialização própria não era condição para o usufruir do diferimento, ainda que assim não o fosse, não caberia à Impugnante impor requisitos adicionais à utilização do benefício que sequer eram exigidos pelas próprias Autoridades Fiscais e tampouco era obrigação dela negar a receber mercadorias com diferimento baseada exclusivamente no CFOP 5102.

Afirma que o termo de adesão tem caráter contratual, cujo objetivo é formalizar a concordância bilateral das partes – no caso Ball do Brasil S/A e o estado de Minas Gerais, e diz ser contraditório o comportamento das Autoridades Fiscais ao homologar o termo de adesão e exigir o crédito tributário decorrente da descaracterização do diferimento.

Diz que as multas são abusivas, que não pode concordar com a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, supostamente devido, tendo em vista a imprecisão de sua capitulação legal e o seu caráter abusivo, arrecadatório e confiscatório.

Afirma que a capitulação da Multa aplicada, art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, determina tão somente o seu percentual, fazendo menção, no que se refere à efetiva materialidade da suposta infração, ao art. 53, inciso III, da citada lei. Fala, então, que é o art. 53, inciso III, que efetivamente descreve a conduta que enseja o pagamento da multa, o qual não consta formalmente no Auto de Infração.

Entende que embora o Fisco tenha aplicado a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, não foi indicado como fundamento legal da penalidade o disposto no art. 53, inciso III, da mesma lei, o que representaria manifesto erro de capitulação legal no lançamento do crédito tributário, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Alega, ainda, a inaplicabilidade de juros sobre a multa, citando o art. 226 da Lei nº 6.763/75. Afirma que os juros somente são aplicáveis sobre o valor principal do débito decorrente do não recolhimento do tributo.

A Fiscalização, em manifestações de fls. 184/196, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG determina a Diligência de fls. 200, para que a Fiscalização colacione aos autos cópia do Regime Especial, concedido à empresa Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, e do Termo de Adesão da empresa Ball do Brasil Ltda, vigentes no período autuado.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização manifesta-se às fls. 202, esclarecendo que são 5 (cinco) as redações do Regime Especial retro, no período autuado, que ora são anexadas aos autos (fls. 203/234), e que o Termo de Adesão já consta às fls. 18 dos autos.

Os Sujeitos Passivos são devidamente intimados da juntada dos documentos retro (fls. 235/237), sendo que a Autuada Ball do Brasil Ltda manifesta-se às fls. 238/241, nos termos a seguir relacionados:

Diz que, a começar pelo primeiro período objeto da autuação, tratado no Capítulo III.A da defesa, a leitura do art. 3º, § 1º, do Regime Especial nº 45.000000151-81 revela com clareza que tal dispositivo, como didaticamente cotejado pela Impugnante em sua peça de bloqueio, em momento algum, exige, como condição à materialização da regra do diferimento, que as mercadorias destinadas à Spal Indústria sejam de produção própria dos estabelecimentos industriais fabricantes mineiros.

Fala que, a bem da verdade, a análise mais contundente e literal possível do comando denota que tudo o que se exige é que os produtos em questão sejam saídos de um “estabelecimento industrial fabricante mineiro”, e o que se viu, detidamente na impugnação acima referenciada, foi exatamente o que se deu no presente caso.

Alega que não é por outro motivo, ao confirmar que o real termo de adesão da Impugnante ao Regime Especial nº 45.000000151-81 é aquele constante de fls. 18, a Fiscalização chancela, na íntegra, a legitimidade dos argumentos lançados pela contribuinte nos parágrafos 14 a 19 de sua impugnação, uma vez que:

- o teor de tal documento não guarda a mais longínqua relação de fidedignidade ou similaridade com o tal “modelo” sugerido” utilizado pelos agentes de campo para fundamentar a autuação; e

- não há em seu conteúdo absolutamente nenhuma cláusula que condicione a fruição do diferimento à industrialização própria pela Impugnante dos produtos saídos à SPAL.

Assevera que, para não restar dúvida quanto à veracidade das conclusões, a Impugnante volta a confrontar o texto utilizado pela Fiscalização com alicerce da exigência e aquele efetivamente constante do Real Termo de Adesão ao Regime Especial nº 45.000000151-81 (parágrafos 17 e 18 da impugnação), conforme transcreve às fls. 239 dos autos.

Diz que, não havendo dúvida de que a Fiscalização pautou sua intenção arrecadatória num simples “modelo” inventado, o qual não possui qualquer relação com o real Termo de Adesão da Impugnante ao Regime Especial concedido à Spal, a decretação de improcedência do lançamento é medida impositiva.

Quanto aos fatos geradores verificados entre 01/06/16 a 17/03/19, destaca que, da mesma forma, a documentação recentemente juntada pela Fiscalização nada faz além de comprovar a legitimidade dos argumentos postos no capítulo III.B de sua defesa.

Sustenta que os documentos acrescidos às fls. 216 e seguintes, exatamente como suscitado pela Impugnante em sua defesa, revelam que o Regime Especial nº 45.000000151-81 passou a conter nova redação após junho de 2016, com inclusão de um novo requisito anteriormente inexistente para a fruição do diferimento do ICMS nas saídas por ela realizadas, qual seja: que os produtos adquiridos pela Spal tivessem sido industrializados no estado de Minas Gerais.

Frisa que essa mudança de conteúdo ocorreu muito após a sua adesão ao Regime Especial (fls. 18 dos autos), e jamais foi a ela comunicada referida alteração, seja pela Fazenda Pública do Estado, seja pela Spal, não havendo nos autos, mesmo após essa nova intervenção da Fiscalização, qualquer documento capaz de contradizer tal afirmação.

Assevera que, no período autuado, valendo-se da regra de diferimento determinada no citado RE nos exatos termos do que conhecia e, dentro da mais estreita boa-fé, o que, segundo a jurisprudência firmada pela C. Primeira Seção do E. STJ, impede sua responsabilização pelo pagamento de qualquer valor (decisão judicial parcialmente reproduzida às fls. 240/241).

Diz que, ainda que assim não fosse, a verdade é que em casos como o presente, a própria Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais determina que, previamente à lavratura de Auto de Infração para a cobrança do ICMS tido por indevidamente diferido, o contribuinte seja intimado a respeito da possibilidade de pagar o respectivo montante com os benefícios da denúncia espontânea (Solução de Consulta nº 005/2016), o que, entretanto, incoorreu *in casu*.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 245/246 (frente e verso), aos seguintes termos:

- reafirma o que foi dito em sua Manifestação às fls. 184/196. Relembra que o regime especial, datado de 07/03/14, apresentado pela Impugnante às fls. 117/120, é anterior ao período autuado, não produzindo efeitos quanto à presente autuação. A primeira versão do regime dentro do período autuado é de 29/09/14;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- diz que a Impugnante entende que o fato de ter o “CNAE-F principal: 2591-8/00 – Fabricação de embalagens metálicas” seja bastante para utilizar o diferimento nas operações de saída de latas e tampas de alumínio, inclusive aquelas adquiridas para comercialização, remetidas como matéria-prima para o envase de refrigerante pela Spal, o que não procede;

- sustenta que a Autuada estava autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos de industrialização própria com destino ao estabelecimento da SPAL;

- argui que o benefício foi concedido ao industrial fabricante dos produtos. Caso contrário, por que se traria para o regime o conceito de industrial fabricante contido no § 3º do art. 222 do RICMS/02;

- fala que as saídas autuadas não foram do industrial fabricante mineiro, tendo em vista que os produtos remetidos pela Impugnante/Atuada não foram fabricados por ela em seu próprio estabelecimento, conforme exigido no regime especial (art. 3º, inciso II, § 1º);

- é evidente que o termo de adesão homologado pela administração não está conforme modelo previsto na versão do regime especial do período autuado. O termo de adesão é uma formalidade para a utilização do diferimento, mas não é ele que define as condições para utilização do diferimento, e sim o regime especial. A homologação do termo de adesão é apenas um dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto concedido no regime especial, conforme o Acórdão nº 21.391/17/2ª deste Conselho de Contribuintes;

- ressalta que a homologação do termo sem os dizeres das cláusulas primeira e sexta do modelo anexo às versões do regime no período autuado, nas quais, respectivamente, a aderente “reconhece que se encontra autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos de industrialização própria com destino ao estabelecimento da SPAL, e declara ser estabelecimento industrial fabricante, conforme definido no inciso II do art. 222 do RICMS, dos produtos a serem fornecidos com o diferimento do pagamento do ICMS de que trata a Cláusula primeira”, não confere à Impugnante o direito de diferir o pagamento do imposto referente a produtos adquiridos para comercialização, nem poderia, porque o benefício é concedido no regime especial;

- quanto à Consulta Interna nº 008/2016 – 29/02/2016, citada pela Defesa, entende que a empresa poderia, a qualquer momento, fazer uso da denúncia espontânea, antes do início da ação fiscal, conforme faculta o art. 207 do RPTA, o que não o fez. Ainda, segundo o § 2º do art. 210 da Lei nº 6.763/75, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Conclui que, após o recebimento pela Impugnante do Auto Início de Ação Fiscal (AIAF) de nº 10.000029971-74, em 13/05/19, documento às fls. 02 dos autos, não há mais que se falar em denúncia espontânea.

Ao final, requer que a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 247/273, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com algumas adaptações.

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada Ball do Brasil Ltda (aderente ao regime especial concedido à Coobrigada) utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do imposto nas saídas de latas e tampas de alumínio, empregadas no envase de refrigerantes pela destinatária, ora Coobrigada Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (localizada em Itabirito com I.E. 261.195130.28-54), beneficiária do Regime Especial/PTA nº 45.000000151-81, uma vez constatado que as mercadorias não foram fabricadas pela Autuada (CFOP constante das notas fiscais 5.102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), em desacordo com o disposto no Regime Especial citado, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2018.

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

Foram eleitas para o polo passivo da obrigação tributária, a Autuada, na condição de contribuinte do imposto, por utilizar indevidamente o diferimento do pagamento do ICMS, uma vez que em desconformidade com o referido regime especial, e, também, a Coobrigada, responsável solidária, por ter recebido mercadorias com o diferimento indevido do pagamento do imposto conforme art. 21, inciso XII, da citada lei.

Relata a Fiscalização que o referido regime especial autorizava o diferimento do pagamento do ICMS, para as operações subsequentes, incidente nas saídas, com destino aos estabelecimentos da Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, referentes a mercadorias fabricadas pelo Sujeito Passivo e utilizadas pelos destinatários, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes.

Acrescenta que, por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, conforme decidido no Acórdão nº 4.952/17/CE deste Conselho de Contribuintes, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, pela falta de destaque da base de cálculo do imposto, foi exigida apenas da Autuada Ball do Brasil Ltda, conforme PTA nº 01.001330530-49.

Destaca-se, inicialmente, que o Regime Especial de Tributação – RET nº 45.000000151-81 (cópias às fls. 203/234 dos autos) foi concedido à ora Coobrigada Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, tendo a Autuada Ball do Brasil Ltda como aderente (fls. 18 dos autos).

Verifica-se que a tese principal da Defesa é que, por estar a Impugnante/Atuada cadastrada sob o CNAE-F principal: 2591-8/00 – Fabricação de

embalagens metálicas, é assegurado o diferimento do pagamento do ICMS nas saídas de latas e tampas de alumínio, inclusive aquelas adquiridas para comercialização, remetidas para a Coobrigada e utilizadas no envase de refrigerante.

Contudo, sem razão à Defesa, conforme se verá.

Transcreve-se, a seguir, excertos do regime especial e respectivas redações vigentes no período autuado, quanto ao diferimento do pagamento do imposto em análise (especialmente o Art. 3º):

Redação vigente no período de 24/10/14 a 31/05/16 (fls. 203/214):

Art. 3º Fica autorizado o diferimento, para as operações subsequentes, do pagamento do ICMS incidente nas saídas:

(...)

II - de mercadorias a serem utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, no processo de industrialização de refrigerantes.

(...)

§ 1º O disposto no caput aplica-se às saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, com destino aos estabelecimentos da Spal Indústria.

(...)

Art. 4º A eficácia do disposto no artigo anterior está condicionada à adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo sugerido em anexo, e homologada pelo titular da DF responsável pelo acompanhamento da SPAL INDÚSTRIA.

§ 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.

Redação vigente no período de 01/06/16 a 04/07/17 (fls. 215/220):

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centros de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, com destino à SPAL INDÚSTRIA, para operações subsequentes por esta praticadas, desde que as mercadorias adquiridas tenham sido industrializadas no Estado e:

(...)

II - as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermediário e material de embalagem, no processo de industrialização de refrigerantes.

(...)

Art. 4º **A eficácia do diferimento previsto nesta Seção está condicionada à adesão do estabelecimento fornecedor, conforme modelo sugerido em anexo, e homologação pelo titular da DF responsável pelo acompanhamento da SPAL INDÚSTRIA.**

§ 1º O termo de adesão será parte integrante deste Regime Especial.

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

Redação vigente a partir de 05/07/17:

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem industrializados neste Estado, **promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais** ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da SPAL INDÚSTRIA, para utilização, exclusivamente, na industrialização de refrigerantes.

(...)

Art. 7º. **A eficácia do diferimento previsto nos art. 3º e 4º está condicionada à adesão a este Regime Especial pelo fornecedor mineiro, conforme modelo sugerido em anexo, homologada pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da SPAL INDÚSTRIA.**

(destacou-se)

Conforme esclarece a Fiscalização, o Termo de Adesão ao Regime Especial assinado pela Autuada consta às fls. 18 dos autos, cuja cláusula primeira é a seguir transcrita:

CLÁUSULA PRIMEIRA - Por este instrumento, a ADERENTE:

I - reconhece todos os termos e condições que tratam o diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime;

(...)

(destacou-se)

Indene de dúvidas que, em todas as redações do art. 3º do Regime Especial, acima transcritas, o diferimento do pagamento do ICMS foi autorizado para as operações promovidas **por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas**

Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados e, ademais, o § 3º do art. 222 do RICMS/02 define que **industrial fabricante é aquele que realiza em seu próprio estabelecimento as operações de industrialização do tipo transformação ou montagem.**

Não obstante ter a Fiscalização mencionado o modelo de termo de adesão anexo às diversas versões do regime, especialmente suas cláusulas primeira e sexta, às quais não foram literalmente reproduzidas no termo de adesão efetivamente assinado (fls. 18 dos autos), certo que consta no § 2º do art. 4º do RE que o “*termo de adesão deverá conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista neste Regime Especial*”.

E, nesse sentido, conforme Cláusula Primeira do Termo de Adesão de fls. 18 dos autos, a Aderente (ora Autuada) reconheceu todos os termos e condições que tratam o diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime Especial.

Frisa-se que a adesão do fornecedor ao RET implica seu conhecimento e anuência ao regime diferenciado.

Nesse diapasão, como bem destacado pela Fiscalização, desde a primeira redação citada do RE, observa nele constar que o benefício em epígrafe aplicava-se às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes mineiros**, logicamente não visava beneficiar mercadorias produzidas em outras unidades da Federação.

E, nos termos do disposto no § 3º do art. 222 do RICMS/02, **industrial fabricante é aquele que realiza em seu próprio estabelecimento as operações de industrialização do tipo transformação ou montagem**, conforme destacado pela Fiscalização:

(...)

Portanto, o cerne da questão é responder a seguinte pergunta: Poderia a impugnante diferir produtos adquiridos para comercialização?

A impugnante entende que por ter o CNAE-F principal: 2591-8/00 – Fabricação de embalagens metálicas, isso lhe seja bastante para diferir as operações de saída de latas e tampas de alumínio, inclusive aquelas adquiridas para comercialização, remetidas como matéria-prima para o envase de refrigerante pela Spal.

Mas não o é. A autuada está autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos de industrialização própria com destino ao estabelecimento da SPAL.

O benefício foi concedido ao **industrial fabricante dos produtos**. Caso contrário, por que se traria para o regime o conceito de industrial fabricante contido no **§ 3º do art. 222 do RICMS?**

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

...

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

...

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

...

§ 3º **Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento,** as operações referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput deste artigo.

A seguir os textos das versões do regime especial referente ao período de 24/10/2014 a 27/01/2015 a 28/01/2015 a 31/05/2016.

O § 1º do Art. 3º do regime estabelece a condição para o diferimento, como se lê abaixo.

Art. 3º Fica autorizado o diferimento, para operações subsequentes, do pagamento do ICMS incidente nas saídas:

(...)

II - de mercadorias a serem utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de refrigerantes.

§ 1º O disposto no caput aplica-se às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes mineiros** ou por centros de distribuição a estes vinculados, com destino aos estabelecimentos da SPAL INDÚSTRIA.

Art. 4º A eficácia do disposto no artigo anterior está condicionada à adesão pelo estabelecimento fornecedor, **conforme modelo sugerido em anexo**, e homologada pelo titular da DF responsável pelo acompanhamento fiscal da SPAL INDÚSTRIA.

O Art. 4º diz que a eficácia do diferimento está condicionada à adesão pelo estabelecimento fornecedor, **CONFORME** modelo sugerido em anexo.

O que é **CONFORME**?

Conforme tem os seguintes sinônimos: mesma forma ou forma semelhante, idêntico, análogo, correspondente, concordante...

É evidente que o termo de adesão homologado pela administração não está conforme modelo previsto na versão do regime especial do período autuado. **O termo de adesão é uma formalidade para a utilização do diferimento, mas não é ele que define as condições para utilização do diferimento, e sim o regime especial. A homologação do termo de adesão é apenas um dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto concedido no regime especial, conforme o acórdão 21.391/17/2ª.**

Ademais, repita-se, a homologação do termo de adesão, é apenas um dos requisitos para fruição do diferimento do pagamento do imposto, todavia, não afasta o cumprimento das demais condições previstas para a utilização do benefício

A homologação do termo sem os dizeres das cláusulas primeira e sexta do modelo anexo às versões do regime no período autuado, nas quais, respectivamente, a aderente:

- reconhece que se encontra autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas **saídas de produtos de industrialização própria** com destino ao estabelecimento da SPAL, e
- **declara ser estabelecimento industrial fabricante, conforme definido no inciso II do art. 222 do RICMS, dos produtos a serem fornecidos com o diferimento do pagamento do ICMS de que trata a Cláusula primeira;**

não confere à impugnante o direito de diferir produtos adquiridos para comercialização, nem poderia, porque o benefício é concedido no regime especial.

O termo de adesão, modelo anexo ao regime, não foi inventado pelo fisco, não é fruto de ficção, como afirma a impugnante, ele existe e está previsto no Art. 4º do regime especial. Ele, como não poderia deixar de ser, está em concordância com o regime. **Portanto as cláusulas primeira e sexta derivam do regime especial e são prova incontestável da correta interpretação a ser dada ao § 1º, Art. 3º do regime**

especial, no qual está previsto o diferimento nas saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centros de distribuição a estes vinculados, com destino aos estabelecimentos da SPAL INDÚSTRIA.

No verso da fl. 107, a impugnante diz que “os regimes especiais tributários, em essência concedidos em ambiente de negociação/autorização havido entre a administração e os administrados, exigem de ambas as partes a obediência e respeito às cláusulas e condições entabuladas”, o que de fato foi realizado pelo Governo de Minas e a Spal, resultando na concessão do regime especial nº 45.000000151-81.

Porém o termo de adesão não é negociável. Ele tão somente formaliza a adesão do fornecedor ao regime especial da Spal, que é o instrumento regulador das operações nele previstas.

Não resta dúvida, os produtos a serem diferidos deveriam ser de produção própria da impugnante, afinal quando ela adquire produto para comercialização se acha na condição de comerciante e não na de industrial fabricante.

O fisco não sustenta sua autuação no modelo anexo às versões do regime no período autuado. Ele sustenta o lançamento no próprio regime especial. A impugnante simplesmente não o cumpriu.

O termo de adesão homologado não confere à impugnante o direito de **não** se debitar em R\$ 9.604.741,00, conforme calculado pelo fisco, relativamente às operações de saída de produtos **não** fabricados por ela; pelo contrário ele remete, pela sua cláusula primeira, ao regime especial e este estabelece que o diferimento se aplica às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes mineiros**, cuja definição se encontra no § 3º do art. 222 do RICMS, já transcrito.

O fisco jamais pôs em dúvida a validade do termo de adesão homologado.

Na sua cláusula primeira, a impugnante reconhece todos os termos que tratam do diferimento **e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no regime, conforme segue:**

CLÁUSULA PRIMEIRA – Por este instrumento, a ADERENTE:

I – reconhece todos os termos e condições que tratam do diferimento do ICMS nas aquisições

internas de mercadorias e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime.

A impugnante não cumpriu o regime, quando diferiu a saída de produtos adquiridos para comercialização, portanto infringiu o próprio termo de adesão homologado, que é discriminado pelo fisco, à fl.15 do PTA, no item “Das Infringências”, verso fl. 14, e também no corpo do auto de infração, à fl. 06, inclusive com a data de sua homologação, 27/10/2014, no campo “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA. Evidentemente, **o fisco não discriminou nas infringências o modelo do termo de adesão anexo ao regime, portanto a autuação não se acha sustentada nele.**

A impugnante cita o art. 111 do Código Tributário Nacional para afirmar que o diferimento deve ser interpretado literalmente. Não é outra coisa que o fisco faz. Vejamos: a impugnante se obrigou, pela cláusula primeira do termo de adesão homologado, ao cumprimento do regime especial, este diz que o diferimento se aplica às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes mineiros** ou por centros de distribuição destinados à Spal e o **art. 222, § 3º, do RICMS**, diz que industrial fabricante é aquele **que realiza, em seu próprio estabelecimento**, as operações de transformação, e de montagem, relativas à industrialização. **A interpretação literal não amplia o benefício do diferimento para as mercadorias comercializadas.**

No doc. 3, às fls. 113/116, a impugnante anexa DANFEs relativos a operações que revelariam **a sua faceta de industrial fabricante.**

Mas não basta ter **faceta de industrial fabricante.** Os produtos diferidos precisam ser de sua fabricação. Todas as operações discriminadas no doc. 3 são de saída com CFOP 5101, **venda de produção do estabelecimento.** Essas saídas, evidentemente, não se acham autuadas porque foram corretamente diferidas em consonância com o regime especial.

Para as demais versões do regime no período autuado, 01/06/2016 a 25/04/2017, 05/07/2017 a 21/08/2017, 22/08/2017 a 17/03/2019, valem o mesmo argumento apresentado acima, ou seja, o termo de adesão, pela cláusula primeira, remete ao regime e este restringe o benefício ao **industrial fabricante, conforme conceito contido no § 3º do art. 222 do RICMS. Senão, vejamos:**

(...)

O fisco citou o modelo de termo de adesão anexo às diversas versões do regime, especialmente as cláusulas primeira e sexta, para comprovar de maneira objetiva e incontestável que a condição imposta pelas diversas versões do regime é de que os produtos para gozarem do benefício do diferimento **devem ser de produção própria do aderente ao regime especial, conforme conceito de industrial fabricante expresso pelo § 3º do art. 222 do RICMS.**

Ressalte-se que a Ball do Brasil confirma no parágrafo 32 da impugnação (fl. 109, verso): “que as latas e tampas vendidas à Spall no período aqui abordado (01/06/2016 a 17/03/2019) foram adquiridas de unidades situadas noutros Estados da Federação, não tendo passado por qualquer atividade industrial em Minas Gerais”.

(...)

O fato de constar no RE, redação vigente a partir de 01/06/16, “*desde que as mercadorias adquiridas tenham sido industrializadas no Estado*” só veio reforçar o comando que já constava nas redações anteriores - **saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais** (...) que só podem ser os estabelecimentos industriais efetivamente fabricantes da mercadoria sujeita ao diferimento do pagamento do imposto.

Ressalte-se que a Autuada Ball do Brasil S/A confirma em sua impugnação (fls. 109 dos autos - verso): “*que as latas e tampas vendidas à Spall no período aqui abordado (01/06/2016 a 17/03/2019) foram adquiridas de unidades situadas noutros Estados da Federação, não tendo passado por qualquer atividade industrial em Minas Gerais*”.

Noutra vertente, importa registrar que, conforme o disposto no art. 49 do RPTA, os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado e serão concedidos para atender às peculiaridades do interessado, no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado tem o dever de demonstrar as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar, entre outras hipóteses previstas no regulamento do ICMS.

Há, no entanto, vedações à sua concessão, nos termos do que dispõe o art. 51 do RPTA, com destaque para a possibilidade de sua concessão resultar em dificuldade ao exercício do controle fiscal ou que possa implicar em modificação da própria regra matriz do tributo.

Pontue-se que, a teor do disposto no art. 56 do RPTA, ressalvado os casos em que o regulamento do ICMS estabeleça outra autoridade, o regime especial será concedido exclusivamente pelo Superintendente de Tributação, na hipótese em que o pedido se refira a cumprimento de obrigação principal; cumprimento de obrigações principal e acessória, conjuntamente; cumprimento de obrigações principal ou acessória, quando se tratar de pedido formulado por contribuinte estabelecido em outra

unidade da Federação; homologação de regime concedido pelo Fisco de outra unidade da Federação.

Acrescente-se que o Superintendente de Tributação tem ainda a prerrogativa de avocar para si a competência para decidir sobre o regime especial, cujo pedido se refira ao cumprimento de obrigações instrumentais, bem como, na hipótese de divergência quanto à concessão, prorrogação, alteração, revogação ou cassação entre as Delegacias Fiscais, relativamente aos regimes especiais de sua competência.

Contudo, não se nega a possibilidade de que, mediante portaria da Subsecretaria da Receita Estadual, referida competência do Superintendente de Tributação possa ser atribuída ao Superintendente Regional da Fazenda, aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NCONEXT - ou ao titular de Delegacia Fiscal, em caráter extraordinário e conforme o caso.

É importante destacar que a concessão do regime não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas, e pode ter sua aplicação condicionada a pedido de adesão de contribuinte envolvido na operação, cabendo aos termos do próprio Regime Especial estabelecer os requisitos e as formalidades para o pedido de adesão.

Com essas considerações, é possível deduzir que a concessão do regime especial se encontra classificada entre aqueles atos administrativos, cuja disposição veicula normas de caráter individual e abstrato, cuja pretensão é modificar a forma de cumprimento das obrigações principal e acessórias em determinados casos especiais.

No entanto, o exercício dessa função administrativa discricionária tem que ser exercido segundo certos limites que não devem ser ultrapassados em homenagem ao princípio da legalidade, da igualdade e da moralidade administrativa.

Por essa via, visa-se compatibilizar o cumprimento das obrigações tributárias legalmente constituídas com a pretensão de contribuintes que demonstrem encontrar dificuldades para cumprir essas obrigações sem prejuízo do exercício da sua atividade econômica.

Neste mister, considerado que a concessão deve ser provocada por requerimento do interessado e desde que atendidas certas condições, a concessão, uma vez deferida, empresta ao ato administrativo um caráter de bilateralidade.

Todavia, a despeito de que outro relevante argumento da Defesa se baseia no entendimento de que o regime especial teria um caráter contratual, é fundamental que se esclareça que esse ato concessivo não pode ser confundido com contrato.

Especialmente por que, embora pressuponha o requerimento do interessado e a concordância da Administração Tributária, essa concordância administrativa não tem discricionariedade ampla, posto que está condicionada aos próprios termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

O objeto dessa tratativa, cujo interesse mútuo dirige a elaboração de suas condições, é, em essência, indisponível e insusceptível de transação, razão pela qual a sua concessão, em sede de dispensa de tratamento diferenciado em relação ao

cumprimento da obrigação principal, ficou reservada legalmente à maior autoridade administrativa em matéria de tributação.

Não estando alcançado pelo instituto da delegação, nenhuma outra autoridade administrativa pode dispor acerca de transacionar tratamento diferenciado no cumprimento da obrigação tributária principal em matéria do ICMS.

Ainda que tivesse razão a Defesa, quando afirma que o Delegado teria lhe concedido termo de adesão, cujas disposições e cláusulas contrariavam as condições estabelecidas no regime especial concedido à destinatária, hipótese admitida somente em homenagem ao contraditório, um ato administrativo praticado por Titular de Delegacia Fiscal, que lhe concedesse tratamento diferenciado em sede de regime especial acerca do cumprimento de obrigação principal, não teria validade jurídica e, via de consequência, não teria eficácia, posto que lhe faltaria um dos elementos legitimadores do ato administrativo, qual seja: agente capaz ou autoridade competente.

De plano, é possível perceber que as Impugnantes criaram uma expectativa superdimensionada acerca do alcance das condições e termos estabelecidos nesse peculiar instrumento de expedição de norma individual e abstrata, cujo principal objetivo seria modificar os contornos das obrigações tributárias decorrente da incidência da regra-matriz.

Todavia, o objeto de concessão do regime especial não pode avançar para excluir a obrigação tributária legalmente constituída, sem que lei tenha disposto nesse sentido.

O ato de adesão tem alcance ainda mais limitado. O instrumento implica apenas uma manifestação de vontade por parte do signatário em aderir a cláusulas e termos pré-estabelecidos, não podendo interferir na relação consensual, sob pena de pretender criar um outro regime de concessão ao arrepio da lei. Mais uma vez vê-se que não têm razão as Impugnantes.

Por todo o exposto, restou demonstrado que, no período autuado, não foram cumpridos todos os requisitos determinantes à eficácia do regime especial concessor do benefício do diferimento do pagamento do imposto, ou seja, as operações de saída de 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Dessa forma, correta a exigência de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que a base de cálculo do ICMS foi apurada com observância do disposto no art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Alega a Impugnante/Autuada que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais determina que, previamente à lavratura do Auto de Infração para a cobrança do ICMS tido como indevidamente diferido (na hipótese de ser responsabilizada ao pagamento do crédito tributário a partir de 01/06/06), o contribuinte seja intimado a respeito da possibilidade de pagar o respectivo montante com os benefícios da denúncia espontânea, o que não ocorreu no presente caso, citando a resposta de Consulta Interna de nº 008/16, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, a qual será a seguir reproduzida em face da citação na peça de defesa:

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.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF

Como se verifica a situação posta na referida resposta da consulta interna, os procedimentos fiscais no caso narrado eram de monitoramento ou exploratório, os quais não se constituem em início da ação fiscal (art. 66 do RPTA), e divergem da situação posta nos presentes autos em que houve a emissão do AIAF de fls. 02 dos autos, datado de 13/05/19 (art. 69 do RPTA) e, conseqüentemente, deu-se o início da ação fiscal, o que impede a denúncia espontânea, como bem destacado pela Fiscalização.

Assim, poderiam os Autuados, a qualquer momento fazer uso das benesses da denúncia espontânea para pagamento do imposto devido, desde que antes do início da ação fiscal, conforme art. 207 do RPTA:

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

Ainda, segundo o § 2º do art. 210 da Lei nº 6.763/75, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração:

Art. 210 (...)

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Nesse diapasão, responde pelo crédito tributário, de forma solidária com a Autuada, a ora Coobrigada (destinatária das mercadorias), nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, na medida em que ela recebeu a mercadoria com o pagamento do imposto indevidamente diferido por aquela, mesmo tendo ciência de que, nos documentos fiscais de entrada, estavam registrados o CFOP 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, tendo, portanto, conhecimento de que essas mercadorias não eram de fabricação própria do remetente.

Assim, a Coobrigada descumpriu as exigências do regime especial do qual é beneficiária e concorreu para a prática da infração:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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).

Também consta no art. 58 do RPTA que a Coobrigada (destinatária das mercadorias – beneficiária do RE) estava obrigada ao cumprimento de todas as disposições previstas no Regime Especial a ela concedido, dentre as quais a de receber as mercadorias (latas e tampas de alumínio) com diferimento do pagamento do imposto somente se fabricadas pelo próprio remetente, como já mencionado:

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.

O inciso XVII do art. 96 do RICMS/02 também deixa claro que a empresa deve cumprir as obrigações constantes em seu regime especial:

Art. 96 - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

XVII - cumprir todas as exigências previstas na legislação tributária, inclusive as disposições dos artigos 190 e 191 deste Regulamento e as obrigações constantes em regime especial;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborando o entendimento, ora externado, 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. 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, CORRÉTA 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 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 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 É 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Afirma a Impugnante/Coobrigada que a capitulação da Multa aplicada (art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75) determina tão somente o seu percentual, fazendo menção, no que se refere à efetiva materialidade da suposta infração, ao art. 53, inciso III, da citada lei.

Entende que é o art. 53, inciso III, que, efetivamente, descreve a conduta que enseja o pagamento da multa, e este não consta formalmente no Auto de Infração, alegando manifesto erro de capitulação legal no lançamento do crédito tributário, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Contudo, equivocou-se a Impugnante/Coobrigada, pois a capitulação da Multa de Revalidação encontra-se no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que foi devidamente citado no AI:

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

(...)

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

(...)

O art. 53 da Lei 6.763/75 diz respeito à base de cálculo das multas e ele é mencionado na capitulação da penalidade, ou seja, no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, portanto a Impugnante tinha toda informação legal necessária para identificação da multa aplicada:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha

ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

(destacou-se)

Ainda acrescenta a Fiscalização:

(...)

O que ensejou a aplicação da multa está corretamente descrito nas infringências, capitulado no **art. 16, inciso IX, da Lei 6.763/75**, ou seja, a Ball não pagou o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária.

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

O auto de infração contestado contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Portanto, não há razão para a impugnante afirmar, como o fez à fl. 143, que o fisco violou o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora sobre o crédito tributário (ICMS e multa de revalidação) deu-se nos termos da Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(grifou-se)

Por fim, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I, do RPTA.

Quanto ao pleito da defesa para que seja encaminhada cópia integral dos presentes autos ao Ministério Público para averiguação quanto à prática, em tese, pelo Agente Fiscal autuante, da conduta descrita pelo art. 316, § 1º, do Código Penal, vale dizer que este não é o fórum adequado para tal análise e, ademais, a Fiscalização agiu nos estritos termos do art. 142 do CTN, sendo oportunizado aos Sujeitos Passivos ampla defesa e o contraditório, bem como a exigência em exame deu-se nos termos da legislação mineira e por descumprimento ao regime especial concedido à Coobrigada ao qual a Autuada aderiu.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Ball do Brasil Ltda, sustentou oralmente o Dr. Bruno de Abreu Faria e, pela Impugnante Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, sustentou oralmente o Dr. Fabio Avelino Rodrigues Tarandach e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Marco Túlio da Silva e Renata Pereira Schetini.

Sala das Sessões, 04 de dezembro de 2020.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

rpa