

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.786/21/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001651288-00	
Impugnação:	40.010150770-71, 40.010150755-83 (Coob.)	
Impugnante:	Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda IE: 002485322.00-03 Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.) IE: 261195130.28-54	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Pires Maia da Silva/Outro(s), Laís Estebanez de Mello/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II, do CTN, na medida em que recebeu mercadoria com utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS, contrariando o disposto em Regime Especial de Tributação, do qual era beneficiária.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatado que a Autuada (empresa remetente), estabelecimento atacadista, utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do ICMS em relação às operações de saídas de mercadorias (latas e tampas de alumínio) destinadas à Coobrigada. Infração caracterizada, uma vez que referida benesse somente se aplica às saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, situações em que não se enquadra a Autuada. Correta a exigência do ICMS e a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Acusação fiscal de que a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda, estabelecimento atacadista, aderente ao regime especial concedido à Coobrigada, utilizou indevidamente do diferimento do pagamento do imposto devido nas saídas de latas e tampas de alumínio, utilizadas 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*), no período de 01/10/15 a 30/04/18, uma vez que referida benesse somente se aplica às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes**

mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, situações em que não se enquadra a Autuada.

Ressalta a Fiscalização que, em todas as redações do art. 3º do Regime Especial de Tributação (RE), o diferimento do pagamento de ICMS foi autorizado para as operações promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados** e que o § 3º do art. 222 do RICMS/02 define que o industrial fabricante é aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações de industrialização do tipo transformação ou montagem.

Registra a Fiscalização que a Autuada está inscrita no **CNAE-F 4686-9/02** (comércio atacadista de embalagens) e, conforme contrato social, constata-se que o estabelecimento matriz dela encontra-se na cidade de Três Rios - RJ (CNPJ 08.336.476/0001-00) e possui filiais nos estados de Pernambuco, Pará e São Paulo, além do estabelecimento mineiro autuado situado em Pouso Alegre, portanto, inexistente industrial mineiro vinculado ao contribuinte ora autuado.

Salienta a Fiscalização que o Termo de Adesão ao RE (fls. 23/24 dos autos) concedido à Autuada foi “revogado de ofício” em 29/08/18, conforme documento de fls. 25, tendo em vista que ela “**não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses previstas no § 1º do art. 3º referido Regime Especial**”.

Nas notas fiscais autuadas consta o CFOP 5.102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, conforme registro C170 da EFD.

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 a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda protocolizou na AF 2º Nível de Pouso Alegre denúncia espontânea de nº 05.00311054.68, correspondente ao período de junho de 2016 a setembro de 2018, referente às saídas de latas e tampas não produzidas em MG conforme notas fiscais listadas na planilha “Ball NF-es denúncia espontânea.xlsx”, constante da mídia eletrônica de fls. 29, sendo que este PTA refere-se às demais saídas com diferimento promovidas no período autuado.

Exigência de ICMS (apurado conforme planilha “Notas Fiscais autuadas.xlsx” constante da mídia eletrônica de fls. 29) e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, Lei nº 6.763/75.

Informa a Fiscalização 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 Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda conforme PTA nº 01.001651637-88.

Instruem os autos: Auto de Infração - AI de fls. 02/04; Relatório Fiscal de fls. 05/18; Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF de fls. 20/21; Anexo 1: Termo de Adesão ao Regime Especial e Termo de Cessação de Adesão ao RE (fls. 23/25); Anexo 3: Telas do SIARE contendo as datas do regime especial (telas SIARE) 02 e 03 (fls. 21); Anexos 02 e 04: Planilha Ball Notas Fiscais Autuadas e Planilha Ball denúncia espontânea (CD/ROM de fls. 29).

Das Impugnações

Inconformadas, a Coobrigada e a Autuada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/61 e fls. 109/120, respectivamente.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestações de fls. 865/872 e 873/885, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 889/915, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento. No mérito, 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, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda alega nulidade do Auto de Infração, por não ter a Fiscalização efetuado a recomposição da sua conta gráfica do imposto, para consideração e abatimento dos créditos escriturais de ICMS por ela detidos.

Sem razão a Defesa, pois **o imposto era devido desde o momento da saída das mercadorias do estabelecimento autuado**, nos termos do art. 89, inciso IV, do RICMS/02, uma vez que era inaplicável o diferimento do ICMS nas operações por ela realizadas com o estabelecimento Coobrigado, ou seja, **não** poderia a Autuada ter emitido a documentação fiscal sem o destaque do ICMS incidente em cada operação.

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.

Além disso, ao contrário da pretensão da Defesa, eventuais créditos acumulados na conta gráfica do estabelecimento Autuado **não** podem ser compensados com os débitos exigidos em Auto de Infração, por força da norma contida no art. 89-A do RICMS/02, uma vez que o prazo de recolhimento do ICMS relativo às operações de saída da Autuada para a empresa Coobrigada já se encontrava esgotado, conforme salientado anteriormente.

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

Saliente-se que **não se aplicam ao presente processo** as disposições contidas no art. 195, *caput* e seus respectivos parágrafos do RICMS/02, pois tais normas se referem, única e exclusivamente, aos casos em que há estorno de créditos indevidamente apropriados, **que não se confundem com a matéria ora em análise.**

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

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

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

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

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

Não há que se falar, porém, em ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, pois eventuais saldos credores poderão ser mantidos na conta gráfica do estabelecimento autuado para compensação com futuros débitos do imposto ou poderão ser transferidos a terceiros, observada a legislação pertinente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, observado o prazo decadencial e as demais normas da legislação vigente, havendo quitação integral do crédito tributário, o estabelecimento Coobrigado poderá apropriar-se do valor do imposto ora exigido, após essa quitação.

Acresça-se que todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como no art. 142 do CTN.

Nesses termos, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda, estabelecimento atacadista, aderente ao regime especial concedido à Coobrigada, utilizou-se indevidamente do diferimento do pagamento do imposto devido nas saídas de latas e tampas de alumínio, utilizadas 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*), no período de 01/10/15 a 30/04/18, uma vez que referida benesse somente se aplica às saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados**, situações em que não se enquadra a Autuada.

Ressalta a Fiscalização que, em todas as redações do art. 3º do RE, o diferimento do pagamento de ICMS foi autorizado para as operações promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados** e que o § 3º do art. 222 do RICMS/02 define que o industrial fabricante é aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações de industrialização do tipo transformação ou montagem.

Registra a Fiscalização que a Autuada está inscrita no **CNAE-F 4686-9/02** (comércio atacadista de embalagens) e, conforme contrato social, constata-se que o estabelecimento matriz dela encontra-se na cidade de Três Rios - RJ (CNPJ 08.336.476/0001-00) e possui filiais nos estados de Pernambuco, Pará e São Paulo, além do estabelecimento mineiro autuado situado em Pouso Alegre, portanto, inexistente industrial mineiro vinculado ao contribuinte ora autuado.

Salienta a Fiscalização que o Termo de Adesão ao RE concedido à Autuada (fls. 23/24 dos autos) foi “revogado de ofício” em 29/08/18, conforme documento de fls. 25, tendo em vista que ela “**não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses previstas no § 1º do art. 3º referido Regime Especial**”.

Nas notas fiscais objeto da autuação consta o CFOP 5.102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, conforme Registro C170 - Itens do Documento Fiscal, que compõe o arquivo eletrônico relativo à Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Autuada.

Relata a Fiscalização que a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda protocolizou na AF 2º Nível de Pouso Alegre denúncia espontânea de nº 05.00311054.68, correspondente ao período de junho de 2016 a setembro de 2018,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referente às saídas de latas e tampas não produzidas em Minas Gerais conforme notas fiscais listadas na planilha “Ball NF-es denúncia espontânea.xlsx”, constante da mídia eletrônica de fls. 29, sendo que este PTA refere-se às demais saídas com diferimento promovidas no período autuado.

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

Destaca-se, inicialmente, que o Regime Especial de Tributação – RE nº 45.000000151-81 (redações do RE citadas no relatório fiscal, por período, e anexas à Impugnação da Autuada – fls. 233/272) foi concedido à ora Coobrigada Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, tendo a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda como aderente (Termo de Adesão às fls. 23/24 dos autos).

Transcreve-se, a seguir, excertos do art. 3º do Regime Especial e respectivas redações de cada período de vigência, relativo ao diferimento do pagamento do imposto em análise no período autuado:

Redação vigente no período de 24/10/14 a 31/05/16:

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 25/04/17:

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente **nas saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 26/04/17 a 17/03/19:

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. (grifos acrescidos).

Salienta-se que o Termo de Adesão ao Regime Especial concedido à Autuada consta às fls. 23/24 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento das obrigações previstas no Regime; (...) (grifos acrescidos).

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.**

O art. 222, inciso II, do RICMS/02 estabelece o **conceito de industrialização**, nos seguintes termos:

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, 3º e 6º, tais como:

Efeitos de 28/08/07 a 31/03/17

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);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

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

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento);

(...)

§ 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.

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, o § 3º acima define como **industrial fabricante somente** aquele que realiza, **em seu próprio estabelecimento**, as operações referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do mencionado art. 222, situação essa em que não se encaixa a Autuada Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda, cujo CNAE-F 4686-9/02 é de “comércio atacadista de embalagens”, como por ela própria mencionado em sua peça de defesa (fls. 117).

Resta saber se a Autuada se enquadra como um Centro de Distribuição vinculado a estabelecimento industrial fabricante em Minas Gerais.

Relembre-se que o § 1º do art. 3º do RE é expresso em dizer que referida benesse somente se **aplica às saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados**, com destino aos estabelecimentos da Spal Indústria.

Nesse contexto, a Fiscalização, após destacar que o estabelecimento autuado está inscrito no CNAE-F 4686-9/02 (comércio atacadista de embalagens), deixou consignado que o estabelecimento matriz da Autuada está sediado na cidade de Três Rios - RJ e há outras filiais nos estados de Pernambuco, Pará e São Paulo, além do estabelecimento mineiro autuado situado em Pouso Alegre, portanto, não há industrial fabricante mineiro vinculado ao contribuinte ora autuado.

Lado outro, defende a Impugnante/Atuada que ela se enquadraria como um “centro de distribuição vinculado a estabelecimento industrial localizado em Minas Gerais”, aos seguintes argumentos, em síntese:

- 100% (cem por cento) das mercadorias fornecidas por ela à “SPAL” (doc. 05: fls. 274 – mídia eletrônica) são originárias das plantas da **Ball BeverageCan South America S/A (BCSA) e da Ball do Brasil Ltda (BDB)**, situadas nos Municípios de Pouso Alegre e Extrema (doc. 06 de fls. 276/277 da impugnação), e que, nesse sentido, adequam-se perfeitamente ao conceito de “estabelecimento industrial fabricante em Minas Gerais/mineiro”;
- a vinculação entre ela (ora Autuada) e a BCSA/BDB é absolutamente incontestável;
- a BDB e a BCSA detêm conjuntamente o capital social da Autuada, circunstância esta que, à luz das normas constantes dos arts. 1.097, 1.098 e conforme arts. 109 e 110 do CTN, tornam-se empresas coligadas (Anexo 07 à impugnação – fls. 279/375);
- a vinculação entre sociedades coligadas já foi reconhecida por este Conselho de Contribuintes, citando excertos do Acórdão nº 18.413/09/2ª “OBSERVA-SE NA PÁG. 037, DO LIVRO DIÁRIO Nº. 22, A SEGUINTE EXPRESSÃO: ‘EMPRESTIMOS REFERENTE CIRIUS TRADING IMP. EXP. IND. COM LTDA ADIANTAMENTO COLIGADAS – PAGTO SALÁRIO EDMILSON’. O TERMO ‘COLIGADA’, POR SI

SÓ, JÁ DEDUZ O VÍNCULO DAS EMPRESAS. Diz que a jurisprudência administrativa entende pela existência de vínculo entre estabelecimentos que, embora não gozem da relação matriz-filial, são vinculadas entre si societariamente, por serem coligadas, controladas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico;

- também o art. 1.098, II, do Código Civil prevê a existência do chamado “controle indireto”, elemento essencial para a configuração de um “grupo econômico”. No caso, tanto a empresa Impugnante, quanto a BCSA, têm como seu controlador final a empresa DBD, portanto, fazem parte do grupo econômico “Ball”, o que entende reforçar a vinculação entre tais sociedades, seja esta econômica, jurídica ou de fato;

- a própria Fiscalização reconhece a existência do “grupo Ball”, sendo totalmente incongruente conceber um grupo econômico no qual as sociedades integrantes não sejam vinculadas;

- conforme contrato anexo à impugnação, a DBD, a BCSA e a Impugnante rateiam a mesma estrutura operacional (a BCSA – CNPJ e a Impugnante dividem o mesmo endereço físico, em Pouso Alegre) – doc. 08 (fls. 377/422; possuem diretoria comum (doc. 09 – fls. 423/853), o que fazem tais empresas interdependentes, conforme art. 222, inciso IX, “b”, do RICMS/02. Cita excertos dos Acórdãos n.ºs 19.010/10/2ª e 471/00/6ª com intuito de corroborar sua tese de defesa;

- entende que a Fiscalização, em expediente unilateral e interpretativo, contrário à legislação e à orientação do Conselho de Contribuintes, pretende restringir o conceito de vinculação para extrair que nele se inseririam estabelecimentos com idêntico “núcleo de CNPJ”, ou seja, matrizes e filiais, contrariando a interpretação literal (art. 111 do CTN), método hermenêutico que deve ser utilizado tratando-se de regimes especiais, conforme inúmeros precedentes deste Conselho de Contribuintes, por exemplo: Acórdão n.º 20.469/20/3ª;

- assegura que se os estabelecimentos envolvidos na operação tivessem o mesmo núcleo do CNPJ, distinguindo-se apenas como matriz e filial, conforme exigido pelo Fisco para gozo do diferimento, não haveria que se cogitar vinculação, pois estaria diante de uma única empresa, conforme jurisprudência do STJ “as filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade

jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes (art. 75, §1º do CC) e inscrições distintas no CNPJ” (AREsp nº 1.286.122/DF e AgInt em REsp nº 1812723);

- a legislação mineira ao categorizar a relação existente entre matriz e filial de uma empresa não utilizou o termo vinculado (art. 222, inciso XIII, do RICMS/02), corroborando que só há que se falar em vinculação entre empresas de CNPJ diferentes;

- assegura que, para que se pudesse prestigiar a conclusão do Fisco, o art. 3º do RE concedido à SPAL haveria de possuir redação diametralmente distinta da que efetivamente conteve, trazendo em si a sentença “ou por centros de distribuição do **mesmo titular**” ao invés de “ou por centros de distribuição a ele **vinculados**”. Conclui que não tendo trazido a citada redação, improcedente é o lançamento;

- destaca que, não por outra razão, em 23/03/15 foi homologado o Termo de Adesão da BICLT ao RE ora debatido (doc. 10), ato administrativo que vigorou por mais de 03 (três) anos (revogado em 29/09/18 – doc. 11);

- aduz que a autuação em exame é uma reavaliação do significado anteriormente atribuído pela Administração Fazendária à expressão “estabelecimento vinculado”, com vistas a tomá-la como sinônima de “estabelecimento de mesmo titular”. Nesse sentido, sustenta que nos termos do art. 146 do CTN, a cobrança dos tributos só poderia ocorrer após agosto de 2018 (data da revogação do referido termo de adesão);

- destaca que, desde o protocolo do termo de adesão por ela formulado (fls. 855), o estado de Minas Gerais sempre soube que seu CNAE era o de sociedade atacadista, fato este tido irrelevante quando da prolação do ato administrativo que homologou tal pleito;

- invoca a decisão contida no RESP nº 1.130.545 para dizer que a situação dos autos caracteriza “erro de direito” cuja superação, nos termos da já citada norma constante do art. 146 do CTN, somente pode dar efeitos prospectivos.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Art. 56. Salvo nos casos em que o regulamento do tributo estabeleça outra autoridade, o regime especial será concedido pelo:

I - titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento requerente quando o pedido formulado por contribuinte estabelecido neste Estado referir-se ao cumprimento de obrigação acessória;

II - Superintendente de Tributação quando o pedido referir-se a:

a) cumprimento de obrigação principal;

b) cumprimento de obrigações principal e acessória, conjuntamente;

c) cumprimento de obrigações principal ou acessória, quando se tratar de pedido formulado por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação;

d) homologação de regime concedido pelo Fisco de outra unidade da Federação.

§ 1º Em se tratando de delegação para a prorrogação do regime especial, o ato poderá constar do próprio regime.

§ 2º Superintendente de Tributação poderá avocar para si a competência para decidir sobre o regime especial a que se refere o inciso I do caput.

§ 3º Na hipótese de divergência quanto à concessão, prorrogação, alteração, revogação ou cassação entre as Delegacias Fiscais, relativamente aos regimes especiais de sua competência, a decisão será do Superintendente de Tributação.

§ 4º - Mediante portaria da Subsecretaria da Receita Estadual, a competência a que se refere o inciso II do caput poderá ser atribuída ao Superintendente Regional da Fazenda, aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NConext - ou ao titular de Delegacia Fiscal, conforme o caso.

§ 5º A Portaria de que trata o § 4º indicará, ainda, e por fundamentação legal, o objeto dos respectivos regimes e o setor econômico a ser contemplado no Regime Especial de Tributação.

§ 6º Na hipótese de revogação da Portaria de que tratam os §§ 4º e 5º, os regimes especiais voltarão a ser de competência do Superintendente de Tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante ainda destacar que, nos termos estabelecidos no art. 184 da Lei nº 6.763/75, **competete a este E. Conselho, única exclusivamente**, dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o Sujeito Passivo e a Fazenda Pública Estadual, ou seja, no presente caso, cabe a este Conselho apenas examinar se o crédito tributário formalizado está ou não respaldado nas normas vigentes no regime especial em apreço, não sendo competência qualquer extensão dos benefícios nele concedidos:

Art. 184. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública estadual e de entidades de classe de contribuintes, **é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária** suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual. (Grifou-se)

Pois bem, nos termos do que dispõe expressamente o § 1º do art. 3º do RE, o diferimento do pagamento do imposto nas operações **promovidas** para a “SPAL” só poderia ocorrer **se o fornecedor** (Aderente ao RE) fosse “estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados”.

Como se vê dos excertos da impugnação acima transcritos, alega a Impugnante/Autuada que as operações autuadas fazem jus ao diferimento do pagamento do imposto concedido por meio do citado RE, ao qual aderiu, sob a alegação de se enquadrar como centro de distribuição vinculado a estabelecimentos industriais situados neste Estado (empresas interdependentes).

Já a Fiscalização entende que referido centro de distribuição deve ser estabelecimento de mesma titularidade do industrial fabricante mineiro, o que não ocorre no caso, pois a Autuada (atacadista) não possui estabelecimento industrial de mesma titularidade neste Estado.

Nesse diapasão, há que se perquirir o alcance do termo “centro de distribuição vinculado a industrial fabricante mineiro” (dispositivo este padronizado e constantes de vários outros REs), condicionante para fins de adesão ao regime especial.

Importante destacar que a informação acerca do CNAE-F cadastrado da Autuada (4686-9/02 - comércio atacadista de embalagens) apenas demonstra que ela promove revenda de mercadorias, uma vez que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) não considera Centro de Distribuição como uma atividade econômica.

Vale frisar que o termo de adesão concedido à Autuada (estabelecimento atacadista) foi posteriormente “revogado de ofício”, tendo em vista que ela não se enquadrava em nenhuma das duas hipóteses previstas no § 1º do art. 3º do referido Regime Especial.

Com efeito, após detida análise das normas postas no RE, de observância obrigatória pela Aderente (art. 4º do termo de adesão homologado), observa-se dele **não** constar qualquer disposição que alberga a tese da Defesa, no sentido de que o estabelecimento atacadista “centro de distribuição” poderia ser vinculado a qualquer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento interdependente com atividade de industrial fabricante, sediado neste Estado, para fazer jus à aplicação do diferimento.

Nesse diapasão, conveniente reportar às disposições constantes do Regulamento do ICMS relativas a centros de distribuição, inciso XIV do art. 222:

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

(...)

XIV - considera-se centro de distribuição:

(...)

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

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

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

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

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

Observa-se que a alínea “a” do inciso XIV do art. 222 do RICMS/02 tem por escopo definir o “centro de distribuição **exclusivo**”, enquanto a alínea “b”, o “centro de distribuição **não exclusivo**”, que são características do contrato mercantil de distribuição.

No que interessa ao caso em tela, verifica-se que a subalínea “b.1”, especificamente, cuida da operação interna em que determinado “centro de distribuição” recebe mercadorias de outro industrial ou de **centro de distribuição a este vinculado, destacando que no caso o vocábulo vinculado como de mesma titularidade**.

Já a subalínea b.2 admitiu **também** o fornecedor de fora do Estado, desde que atendida a condicionante “de mesma titularidade” ou de que se tratasse de estabelecimento de empresa controlada, devendo ser observadas cumulativamente as condições previstas nas subalíneas “b.1” e “b.2”, respectivamente, quanto à procedência das mercadorias, de dentro ou de fora do Estado, para fins de caracterização de centro de distribuição não exclusivo.

Ao dar cumprimento ao comando regulamentar, observa-se que o art. 3º do regime especial em comento, a exemplo de inúmeros outros regimes especiais que contêm dispositivos prevendo o “centro de distribuição a este vinculado”, não menciona expressamente o termo de “de mesma titularidade” constante na alínea “b.1” retro, que dá fundamento de validade ao mencionado artigo do regime especial, qual seja, a de que o centro de distribuição deverá ser de mesma titularidade do estabelecimento industrial ou do outro centro de distribuição.

Contudo, não se pode desconsiderar que o texto do regime especial tenha o alcance que destoe do dispositivo regulamentar que lhe dá sustentação legal, de exigir que o centro de distribuição ora em exame seja “de mesma titularidade”.

Ademais, como mencionado, da leitura do regime especial e do termo de adesão, observa-se deles **não** constar qualquer disposição que alberga a tese da Defesa, no sentido de que o estabelecimento atacadista “centro de distribuição” poderia ser vinculado a qualquer estabelecimento interdependente com atividade de industrial fabricante (estabelecimento de empresa controlada), sediado neste Estado, para fazer jus à aplicação do diferimento.

Acresça-se que o legislador regulamentar, por exemplo, no § 13 do art. 42 do RICMS/02, quando se refere a centro de distribuição **de mesma titularidade do industrial, utilizou apenas a terminologia “seu centro de distribuição”**. Já, para se referir ao centro de distribuição de diferente titularidade, o fez de forma expressa e detalhada “centro de distribuição do mesmo grupo econômico do industrial”, corroborando o entendimento externado por esta Assessoria no caso em exame. Confira-se:

Art. 42 (...)

(...)

§ 13. Nas operações internas entre contribuintes promovidas **por estabelecimento industrial, seu centro de distribuição ou centro de distribuição do mesmo grupo econômico do industrial** com produtos sujeitos à substituição tributária, a alíquota poderá ser reduzida para até 12% (doze por cento), observadas as condições estabelecidas em regime especial concedido pela Superintendência de Tributação. (Grifou-se).

Ora, se nos termos previstos no RE o “Centro de Distribuição” deve estar vinculado ao estabelecimento industrial fabricante, logo, a conclusão que se tem é que a determinação é que o CD seja de mesma titularidade do citado industrial fabricante.

Portanto, só poderia se valer do referido termo de adesão ao RE o próprio industrial das mercadorias ou o estabelecimento distribuidor de mesma titularidade.

Qualquer outra interpretação extensiva do que foi posto no RE e acordado pelas partes, extrapolaria a competência que detém este órgão Julgador para o caso em análise.

Assim, razão **não** assiste à Impugnante/Autuada, pois a interpretação por ela dada ao § 1º do art. 3º do RE não encontra guarida, na medida em que, repita-se,

não consta do RE que as operações beneficiadas pudessem ser promovidas por **estabelecimento distribuidor pertencente a grupo econômico do industrial fabricante mineiro**.

A interpretação dada pela Impugnante/Autuada, ao contrário do que alega, não encontra guarida no § 1º do art. 3º do RE e destoa da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN, aplicável ao caso.

Assim, razão assiste à Fiscalização uma vez que a Autuada (remetente das mercadorias) não se enquadra como estabelecimento industrial fabricante mineiro das mercadorias e nem como Centro de Distribuição vinculado a estabelecimento industrial fabricante mineiro, uma vez que as mercadorias não foram fabricadas por industrial fabricante de mesma titularidade da Autuada.

Assim, à luz da competência atribuída a este Conselho de Contribuintes, conforme art. 184 da Lei nº 6.763/75, se o detentor do regime especial e o contribuinte aderente, cientes dos comandos contidos no regime especial, a ele não renunciaram, devem arcar com as **consequências tributárias** do descumprimento das normas nele previstas, devendo-se ressaltar que, no presente processo, a infração narrada pela Fiscalização afigura-se plenamente caracterizada, uma vez que efetivamente demonstrada nos autos a utilização indevida do diferimento do ICMS, contrariando o disposto no § 1º do art. 3º do RE.

No tocante à alegação da Impugnante/Coobrigada de que a Autuada é um estabelecimento vinculado ao estabelecimento da “Ball” inscrito no CNPJ 00.771.979/0002-82, cuja prática de atividade industrial é incontroversa, e que também aderiu ao RE, conforme destaca às fls. 56 dos autos, cumpre registrar que as notas fiscais objeto deste lançamento foram emitidas por estabelecimento diverso do mencionado e, também, que a Autuada não se caracteriza como Centro de Distribuição vinculado a industrial mineiro de mesma titularidade. Portanto, referida alegação não tem o condão de afastar a acusação fiscal.

Corroborando a conclusão retro, registra-se, uma vez mais, que o referido Termo de Adesão ao RE concedido à Autuada foi “revogado de ofício” conforme documento de fls. 25 (datado de 29/08/18) “**tendo em vista que a Aderente não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses previstas no §1º do art. 3º do referido Regime Especial**”.

Ademais, a concessão equivocada do Termo de Adesão ao RE não elide a obrigação da Aderente (ora Autuada) da observância das condicionantes para fruição do diferimento do imposto, devendo ela responder pelo ICMS indevidamente diferido e acréscimos legais.

Ao contrário do entendimento externado pela Defesa, a homologação pelo Fisco do Termo de Adesão não afasta a condição imposta pelo RE de ser a Aderente estabelecimento industrial fabricante ou centro de distribuição vinculado a este. Se assim não fosse, tal requisito não seria tratado como condição, mas sim como faculdade, o que não aconteceu no presente caso.

O argumento tangenciado pelas Impugnantes, no sentido de que o benefício fiscal vinha sendo usufruído há tempos sem que tivesse havido qualquer

questionamento por parte do Estado, também **não** produz qualquer efeito sobre o presente lançamento, pois é dever dos contribuintes (beneficiário e aderente) observar fielmente as disposições contidas em Regime Especial firmado com este Estado pela Coobrigada, ao qual a Autuada aderiu voluntariamente.

Acresça-se, o fato de o Regime Especial atribuir à Delegacia Fiscal responsável pelo acompanhamento do contribuinte a competência para avaliar o cumprimento de todas as condições nele estabelecidas também não socorre à Defesa, pois, observado o prazo decadencial, o Fisco não só pode, como deve iniciar ação fiscal sempre que detectar eventuais irregularidades e, se for o caso, formalizar o respectivo lançamento para a cobrança do crédito tributário correspondente.

Lado outro, como bem esclarecido pela Fiscalização, o trabalho fiscal **não** está sustentado no modelo de termo de adesão anexo ao RE. Verifica-se, às fls. 07 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, menção expressa à Cláusula Primeira do Termo de Adesão assinado, pela qual a Aderente (ora Autuada) reconheceu todos os termos e condições relativos ao diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias, obrigando-se ao cumprimento integral das obrigações previstas no Regime Especial.

Nos termos do § 2º do art. 4º do RE concedido à Coobrigada (fls. 235), a adesão de um fornecedor às suas regras implica conhecimento e anuência integral ao conteúdo do documento, exigência essa que é replicada no próprio Termo de Adesão, conforme determina o citado dispositivo.

Assim, como no período autuado não foram observados os requisitos determinantes à fruição do regime especial concessor do benefício do diferimento do pagamento do imposto, as operações de saída mercadorias da Autuada com destino à Coobrigada não se encontram ao abrigo do diferimento, devendo, portanto, ser o ICMS devidamente recolhido nos prazos estabelecidos pelo art. 89, inciso IV e 89-A, ambos do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

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

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

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, por ser a detentora do Regime Especial e por ter recebido mercadoria com o pagamento do imposto indevidamente diferido por aquela, contrariando as condições estabelecidas no próprio Regime Especial de Tributação (RE), como explanado pela Fiscalização:

(...)

A IMPUGNANTE, ÀS FLS. 37 A 40, DIZ QUE TODAS AS OBRIGAÇÕES A CARGO DELA FORAM INTEGRAL E REGULARMENTE CUMPRIDAS, O QUE AFASTARIA QUALQUER OMISSÃO CAPAZ DE ATRAIR-LHE RESPONSABILIDADE, **MAS A IMPUGNANTE DEU ENTRADA EM SEU ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS QUE FORAM IRREGULARMENTE DIFERIDAS COM FUNDAMENTAÇÃO EM SEU PRÓPRIO REGIME ESPECIAL.**

AS NOTAS FISCAIS AUTUADAS FORAM EMITIDAS COM O **CFOP 5102**, VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, **CONFORME DESTACADO NO CAMPO “NATUREZA DA OPERAÇÃO” DAS NOTAS FISCAIS AUTUADAS;** E O CAMPO “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” TRAZ A SEGUINTE INFORMAÇÃO: **DIFERIMENTO DE ICMS - CONF. RPTA 45.000000151-81.** PORTANTO, A IMPUGNANTE TINHA CONHECIMENTO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO.

DIZ A IMPUGNANTE QUE O CFOP 5.102 NÃO É RELEVANTE, PORQUE A REALIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PRÓPRIA PELO ESTABELECIMENTO REMETENTE **NÃO CONSTITUI REQUISITO EFETIVAMENTE PREVISTO NO TERMO DE ADESÃO FIRMADO PELA BALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LATAS E TAMPAS LTDA.**

NOVAMENTE APONTA-SE O EQUÍVOCO DA IMPUGNANTE: A REGRA DO DIFERIMENTO SE ACHA NO **REGIME** E NÃO NO TERMO DE ADESÃO. NÃO HAVER NO TERMO DE ADESÃO HOMOLOGADO REFERÊNCIA À CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL FABRICANTE DOS REMETENTES, NÃO AMPLIA O BENEFÍCIO DO DIFERIMENTO PARA OS PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA COMERCIALIZAÇÃO.

RESUMINDO, A BALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LATAS E TAMPAS LTDA. 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 IMPUGNANTE, 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. E A BALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LATAS E TAMPAS LTDA NÃO É INDUSTRIAL FABRICANTE DOS PRODUTOS POR ELA ADQUIRIDOS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NEM TAMPOUCO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO, SENDO SEU CNAE-F 4686-9/02 (**COMÉRCIO ATACADISTA DE EMBALAGENS**), (...)

Importante salientar, como a própria impugnante faz (fls. 53/54), que a denominação social da autuada (Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda) já denota que a prática de atividades industriais integra o seu objeto social. No caso da autuação em tela, as mercadorias **não foram fabricadas pela autuada e nem remetidas por centro de distribuição.**

A discussão sobre vinculação entre empresas torna-se, portanto, irrelevante. **Não consta, ainda, pela redação do regime, que o diferimento se aplique a mercadorias remetidas por outra empresa do grupo Ball.** Para gozo do benefício cada estabelecimento interessado precisaria ter o termo de adesão próprio. E disso a coobrigada SPAL tinha pleno conhecimento, pois é ela a detentora do regime especial e concededora de todas as suas cláusulas.

NÃO HÁ, PORTANTO, QUE SE FALAR DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO DAS AUTORIDADES FISCAIS, PORQUE **O FISCO NÃO CONTESTA A VALIDADE DO TERMO DE ADESÃO CONCEDIDO À BALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE LATAS E TAMPAS LTDA.** ELE É VÁLIDO, MAS O DIFERIMENTO OBRIGATORIAMENTE DEVE SER REALIZADO NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL. O TERMO DE ADESÃO HOMOLOGADO NÃO AMPLIOU O DIFERIMENTO PARA ALÉM DO PREVISTO NO REGIME ESPECIAL.

CORRETA ESTÁ, PORTANTO, A ELEIÇÃO DA IMPUGNANTE PARA O POLO PASSIVO NA CONDIÇÃO DE COOBIGADA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO **ART. 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75**, NA MEDIDA EM QUE ELE RECEBEU A MERCADORIA COM O PAGAMENTO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE DIFERIDO, **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 E QUE O REMETENTE NÃO É UM CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO.** ASSIM, DESCUMPRIU AS EXIGÊNCIAS DO REGIME ESPECIAL DO QUAL É BENEFICIÁRIA E CONCORREU PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO. (...) (GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, nota-se que 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:

(...)

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 que, 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 ou oriundas de centro de distribuição a este vinculado, 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Corroborando o entendimento ora questionado, 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, 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 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 CIVIL.

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

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ÔMISSÕES 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).

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

(Grifou-se)

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:

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.

Não merece prosperar, também, a pretensão da Impugnante/Autuada de exclusão dos juros e multas, 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.

Todavia, depreende-se que o termo de adesão em questão não se enquadra em nenhuma das situações prescritas nos incisos do referido artigo, estando ausente o caráter genérico, uma vez que direcionado apenas ao contribuinte, e não *erga omnes*, característica essencial e necessária à condição de ato normativo.

Ademais, no caso, não obstante a homologação do Termo de Adesão, posteriormente revogado, não houve observância da totalidade dos requisitos para aplicação do diferimento do pagamento do imposto, conforme exigido pelo § 1º do art. 3º do Regime Especial de Tributação.

Também não prospera o argumento da Defesa de violação ao disposto no art. 146 do CTN, sob o entendimento de que se materializou uma efetiva mudança de

entendimento do estado de Minas Gerais em relação aos requisitos para adesão aos fornecedores ao regime especial.

Salienta-se o art. 146 do CTN, que trata do princípio da imodificabilidade do lançamento tributário, não se aplica ao caso em questão.

O fato de a Delegacia Fiscal ter “revogado” o termo de adesão anteriormente concedido não significa alteração do critério jurídico originalmente adotado, mas sim uma revisão de ofício da atividade administrativa efetuada com erro de fato ou de direito, conforme determina o inciso IX do art. 149 do CTN.

Nesse sentido, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário*, 28ª Ed. – Malheiros, 2006, p. 203):

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

Ademais, a restrição de que os aderentes ao RE fossem estabelecimentos industriais fabricantes ou centros de distribuição vinculados, localizados neste estado, condicionante não cumprida no caso em exame, estava vigente no período autuado (art. 3º do RE) 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 do benefício.

Portanto, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN, devendo o imposto ser exigido com os acréscimos legais, face à natureza vinculada do lançamento tributário.

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

Assim, frisa-se, correta a exigência do ICMS e respectiva multa de revalidação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda, sustentou oralmente o Dr. Bruno de Abreu Faria, pela Impugnante Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, sustentou oralmente o Dr. Fábio Avelino Rodrigues Tarandach e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 08 de junho de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CCMG