

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

Acórdão: 5.435/21/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001250710-84  
Recurso de Revisão: 40.060151409-67, 40.060151339-52 (Coob.)  
Recorrente: Ball do Brasil Ltda  
IE: 251955157.00-95  
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)  
IE: 261195130.28-54  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Bruno de Abreu Faria/Outro(s), Gustavo Pires Maia da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

***EMENTA***

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recursos de Revisão não conhecidos à unanimidade.**

***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.

Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.650/20/1ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformadas, a Coobrigada (Spal Ind. Brasileira de Bebidas S/A) e a Autuada (Ball do Brasil Ltda.) interpõem, tempestivamente, por meio de procuradores regularmente constituídos, os Recursos de Revisão de fls. 314/346 e 433/454, respectivamente.

Afirmam que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

- a) Coobrigada: Acórdãos nºs 22.204/16/3ª e 21.992/18/2ª (cópias às fls. 353/372 e 374/430);
- b) Autuada: Acórdãos nºs 3.929/12/CE, 20.474/12/3ª, 21.992/18/2ª e 21.391/17/2ª (fls. 502/522, 524/551, 553/610 e 612/638)1.

Requerem, ao final, o conhecimento e provimento dos Recursos de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 640/670, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento.

---

### **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.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre

---

<sup>1</sup>Na peça recursal, foram também citados os Acórdãos nºs 23.469/20/3ª e 23.248/19/1ª, que também serão analisados como paradigmas, embora não indicados expressamente nesse sentido.

verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

#### **Do Recurso da Coobrigada**

#### **Quanto ao Acórdão nº 22.204/16/3ª**

A Coobrigada relata, inicialmente, que, em 07/03/14, “firmou com o Estado de Minas Gerais o Regime Especial PTA nº 45.000000151-81 ... que, dentre outros benefícios, autorizava o diferimento do pagamento do ICMS por estabelecimentos industriais mineiros sobre as saídas com destino a estabelecimentos da Recorrente”, nos seguintes termos:

Art. 3º Fica autorizado o diferimento, para as operações subseqüentes, 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. (Grifou-se)

Além disso, prossegue a Recorrente, “referido Regime Especial previa, em seu art. 4º, que a eficácia do diferimento estava condicionada à adesão do estabelecimento fornecedor ao Regime Especial PTA nº 45.000000151-81, a qual deveria ser devidamente celebrada mediante termo formal (‘Termo de Adesão’) e homologada pelo titular da DF responsável pelo acompanhamento fiscal da Spal Indústria”.

Assim, segundo a Recorrente, o aproveitamento do diferimento do ICMS nas operações por ela praticadas com seus fornecedores mineiros estava condicionado à observância dos seguintes requisitos:

(I) “as operações deveriam ser celebradas entre estabelecimentos industriais mineiros, ou centros de distribuição a eles vinculados, e a Recorrente”;

(II) “os estabelecimentos industriais mineiros, ou centros de distribuição vinculados, na qualidade de fornecedores da Recorrente, deveriam aderir ao Regime Especial” e

(III) “os produtos adquiridos deveriam ser utilizados pela Recorrente como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na fabricação dos refrigerantes”.

Destaca que, “considerando que as mercadorias fornecidas pela Ball (i.e. latas e tampas de alumínio) são, de fato, utilizadas pela Recorrente como matérias primas no envase de refrigerantes, em 27.10.2014 as DD. Autoridades Fiscais do Estado de Minas Gerais homologaram a adesão da Ball ao Regime Especial PTA 45.000000151-81, por meio do Termo de Adesão celebrado entre essa empresa e a Delegacia Fiscal de 1º nível de Belo Horizonte”.

Salienta que, “no entanto, em 26.11.2018 a adesão da Ball ao Regime Especial foi cassada pelo I. Delegado da Delegacia Fiscal de 1º nível de Belo Horizonte, o qual, frise-se, corresponde à mesma D. Autoridade que havia originalmente homologado a adesão da empresa ao Regime Especial, originando a lavratura do presente Auto de Infração”.

Ressalta que, “no entendimento da D. Fiscalização, a Ball teria se utilizado de forma indevida do diferimento do ICMS incidente nas saídas de latas e tampas de alumínio à Recorrente, na medida em que referidas mercadorias não teriam sido fabricadas pela própria Ball, o que, a seu ver, violaria os termos do Regime Especial PTA nº 45.000000151-81”.

Acrescenta que, “no que se refere à responsabilidade imputada à Recorrente, as DD. Autoridades Fiscais fundamentaram sua inclusão no polo passivo da autuação pelo fato de ter recebido as mercadorias 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’”.

Enfatiza que, ao impugnar o presente lançamento, teria demonstrado:

(I) o regular e integral cumprimento de todas as obrigações que lhe eram aplicáveis, motivo pelo qual seria inadequada a responsabilidade tributária a ela imputada;

(II) que a realização de industrialização própria pelo estabelecimento remetente da “Ball” não era efetivamente um requisito do regime especial para o diferimento do ICMS;

(III) que os requisitos do regime especial foram cumpridos, em especial a prática de operações entre estabelecimentos industriais mineiros;

(IV) a impossibilidade de mudança de critério jurídico pretendida pelo Fisco, ao agregar requisito adicional ao diferimento do ICMS (necessidade de industrialização própria dos produtos vendidos pelo estabelecimento remetente) e

(V) a sua boa-fé, pelo fato de estar respaldada por termo formal de adesão de seus fornecedores aos termos do regime especial, homologado pelas próprias Autoridades Fiscais.

Afirma que, não obstante tais argumentos, a Câmara *a quo* julgou integralmente procedente o lançamento, mantendo a sua responsabilidade solidária, sob o fundamento de que ela “*teria concorrido para a prática da infração por ter recebido as mercadorias com diferimento do imposto mesmo tendo ciência de que estavam registradas sob o CFOP nº 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), isto é, que não teriam sido fabricadas pela própria Ball*”.

Aduz que, em oposição ao que foi consignado na decisão recorrida, o Acórdão nº 22.204/16/3ª, em situação semelhante, excluiu a empresa coobrigada do polo passivo da autuação, por entender que inexistiam provas suficientes à comprovação de sua participação no ilícito fiscal, oportunidade em que apresenta quadro comparativo das decisões confrontadas (fls. 321/322).

A seguir, sustenta que ambos os acórdãos discutem matérias similares – “*eleição de empresa coobrigada ao polo passivo de autuação com base em suposta omissão que concorreria para a prática da infração tributária – mas o V. Acórdão paradigma, acertadamente, reconheceu que o simples benefício da empresa adquirente de mercadorias decorrente de práticas do estabelecimento remetente não é suficiente para que ocorra a necessária participação na infração tributária para fins de imputação de responsabilidade tributária*”.

A seu ver, “*em sentido diametralmente oposto, o V. Acórdão recorrido entendeu que o mero recebimento pela Recorrente de mercadorias registradas sob o CFOP nº 5102 seria suficiente para justificar a inclusão da empresa no polo passivo da autuação*”, o que demonstraria a divergência jurisprudencial quanto a esse ponto.

Porém, ao contrário da alegação da Recorrente, inexiste a alegada divergência jurisprudencial, e sim decisões distintas, em função da presença ou ausência de provas em cada processo, vinculadas à atribuição de responsabilidade tributária às pessoas arroladas na sujeição passiva dos respectivos lançamentos.

Com efeito, no acórdão indicado como paradigma a acusação fiscal versava sobre imputação fiscal de transferência para outro estabelecimento de mesma titularidade, localizado em outra unidade da Federação, de leite *in natura* a preço abaixo do praticado no mercado atacadista.

De acordo com a decisão em questão, “*para fundamentar a oposição da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, argumenta o Fisco que as operações permitiriam ao estabelecimento destinatário domiciliado no estado de Goiás empregar em seu processo industrial grande quantidade de leite in natura com preço*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*inferior ao de mercado, beneficiando naturalmente o seu custo de produção. Tal fato revelaria o seu interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal devida pelo estabelecimento de Minas Gerais, restando configurada a sua subsunção aos dispositivos legais que cominam responsabilidade pela infração tributária. Por este motivo foi incluída no polo passivo para responder solidariamente pelo crédito tributário nos termos do art. 124, incisos I e II, parágrafo único do Código Tributário Nacional c/c os arts. 21, inciso XII e 207, § 1º, inciso I e § 2º da Lei n.º 6.763/75”.*

No entanto, ao examinar a sujeição passiva, a D. 3ª Câmara de Julgamento, conforme informação contida na própria ementa de sua decisão, entendeu que inexistiam provas suficientes que demonstrassem a participação da Coobrigada no ilícito fiscal.

Nesse sentido, foi enfatizado na decisão que não havia fundamentos e/ou documentos que comprovassem a existência de atos ou omissões imputáveis à Coobrigada, que tivessem concorrido para o não recolhimento do tributo, e que não havia provas ou demonstrações de que a mesma concorreu para a prática do ilícito fiscal, tendo salientado que o simples fato de a empresa ter se beneficiado com a prática do remetente, sem elementos suficientes à efetiva comprovação de sua participação na infração tributária, não era suficiente para a inclusão (manutenção) da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.204/16/3ª(PARADIGMA)

EMENTA (PARCIAL):

“... RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - COBRIGADA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. EXCLUSÃO DA COBRIGADA/IMPUGNANTE DO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, POR INEXISTÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES À COMPROVAÇÃO DE SUA PARTICIPAÇÃO NO ILÍCITO FISCAL.”

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

COMPETE À CÂMARA A ANÁLISE DO PRESENTE LANÇAMENTO O QUAL VERSA ACERCA DA IMPUTAÇÃO FISCAL DE TRANSFERÊNCIA PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NO PERÍODO DE 1º DE JANEIRO DE 2011 A 31 DE JULHO DE 2015, DE LEITE *IN NATURA* A PREÇO ABAIXO DO PREÇO PRATICADO NO MERCADO ATACADISTA.

SUSTENTA O FISCO QUE O PREÇO DO LITRO DE LEITE PRATICADO NO MERCADO ATACADISTA LOCAL ERA BEM SUPERIOR, QUANDO COMPARADO COM OPERAÇÕES COM LEITE NO ATACADO, TANTO DA PRÓPRIA AUTUADA, QUANTO NAS OPERAÇÕES DE OUTROS CONTRIBUINTES LOCAIS COM MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. ALÉM DISSO, ALEGA QUE AS

TRANSFERÊNCIAS TAMBÉM OCORRERAM COM VALORES INFERIORES AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO LEITE PAGO PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE AOS PRODUTORES RURAIS NO PERÍODO AUTUADO.

PARA FUNDAMENTAR A APOSIÇÃO A COBRIGADA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ARGUMENTA O FISCO QUE AS OPERAÇÕES PERMITIRIAM AO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DOMICILIADO NO ESTADO DE GOIÁS EMPREGAR EM SEU PROCESSO INDUSTRIAL GRANDE QUANTIDADE DE LEITE *IN NATURA* COM PREÇO INFERIOR AO DE MERCADO, BENEFICIANDO NATURALMENTE O SEU CUSTO DE PRODUÇÃO. TAL FATO REVELARIA O SEU INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DEVIDA PELO ESTABELECIMENTO DE MINAS GERAIS, RESTANDO CONFIGURADA A SUA SUBSUNÇÃO AOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE COMINAM RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ESTE MOTIVO FOI INCLUÍDA NO POLO PASSIVO PARA RESPONDER SOLIDARIAMENTE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO ART. 124, INCISOS I E II, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL C/C OS ARTS. 21, INCISO XII E 207, § 1º, INCISO I E § 2º DA LEI N.º 6.763/75.

EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, AMBAS CAPITULADAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”.

[...]

O FUNDAMENTO LEGAL DO LANÇAMENTO SE REFERE À BASE DE CÁLCULO, ESTABELECIDA PELA LEGISLAÇÃO, PARA AS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO PRIMÁRIO PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, A SABER:

[...]

VERIFICA A FISCALIZAÇÃO QUE A IMPUGNANTE/AUTUADA TRANSFERIU 94.725.504 (NOVENTA E QUATRO MILHÕES, SETECENTOS E VINTE E CINCO MIL, QUINHENTOS E QUATRO) LITROS DE LEITE *IN NATURA* PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO A PREÇO ABAIXO DO PRATICADO NO MERCADO ATACADISTA, TANTO POR ELA PRÓPRIA, QUANTO POR OUTROS CONTRIBUINTES LOCAIS DE MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA (PLANILHAS A E B).

CONSTATA, AINDA, QUE AS TRANSFERÊNCIAS OCORRERAM COM VALORES INFERIORES AO PRÓPRIO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO LEITE, JÁ INCLUÍDO OS VALORES DOS INCENTIVOS E DAS BONIFICAÇÕES PAGOS AOS PRODUTORES RURAIS (PLANILHA D).

ASSIM, A FISCALIZAÇÃO ARBITRA O VALOR DO LITRO DE LEITE FAZENDO UM COMPARATIVO ENTRE O PREÇO PRATICADO PELA IMPUGNANTE/AUTUADA E O PREÇO MÉDIO PRATICADO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MERCADO ATACADISTA, PARA EXIGIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE À DIFERENÇA (PLANILHA C).

### DA SUJEIÇÃO PASSIVA

PRELIMINARMENTE, VERIFICA-SE QUE A INCLUSÃO DA COBRIGADA, A EMPRESA DESTINATÁRIA SEDIADA NO ESTADO DE GOIÁS, NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEU-SE COM BASE NO ART. 124, INCISOS I E II, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL C/C O ART. 21, INCISO XII E ART. 207, § 1º, INCISO I E § 2º, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75, CONFORME FLS. 05 E 17/18 DO RELATÓRIO FISCAL.

A IMPUGNANTE/COBRIGADA DEFENDE A ILEGALIDADE EM SUA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. ALEGA, EM SÍNTESE, QUE A AUTORIDADE FISCAL NÃO DESCREVEU AS RAZÕES PELAS QUAIS ELA FOI CONSIDERADA SOLIDÁRIA, O QUE CÉRCEIA SEU DIREITO DE DEFESA. AFIRMA SER NECESSÁRIO VERIFICAR A CONDUTA DE QUEM SE PRETENDE INCLUIR COMO COBRIGADO SOLIDÁRIO, O QUE NÃO OCORREU. SÓLICITA, ASSIM, SUA EXCLUSÃO COMO SOLIDÁRIA DO POLO PASSIVO.

DA ANÁLISE DOS AUTOS, OBSERVA-SE QUE NÃO SE ENCONTRAM FUNDAMENTOS E/OU DOCUMENTOS QUE COMPROVEM A EXISTÊNCIA DE ATOS OU OMISSÕES IMPUTÁVEIS À COBRIGADA E QUE TENHAM CONCORRIDO PARA O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. NÃO HÁ PROVAS OU DEMONSTRAÇÕES DE QUE A MESMA CONCORREU PARA A PRÁTICA DO ILÍCITO FISCAL. O FATO DE A EMPRESA TER SE BENEFICIADO COM A PRÁTICA DO REMETENTE, SEM, CONTUDO, TER ELEMENTOS SUFICIENTES À EFETIVA COMPROVAÇÃO DE SUA PARTICIPAÇÃO NA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO É SUFICIENTE PARA INSERIR-LA NO POLO PASSIVO.

DIANTE DO EXPOSTO, DEVE SER EXCLUÍDA A COBRIGADA DO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ...” (GRIFOU-SE)

No caso analisado pela decisão recorrida, a Câmara *a quo* externou o seu entendimento de que a Recorrente (Coobrigada) não só se beneficiou do diferimento do ICMS indevidamente utilizado pela Autuada (fornecedora/remetente de latas e tampas de alumínio), como também concorreu, por seus atos ou omissões, para o não recolhimento do imposto, por ter inobservado norma expressa em regime especial do qual é detentora.

Nesse sentido, a Câmara *a quo* destacou 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.

Essa tese, no entanto, foi fartamente rechaçada pela Câmara a quo, a qual, dentre outras colocações, afirmou que era “*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*”



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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”, o que não era o caso do estabelecimento fornecedor (Autuada), tanto é que a Recorrente recebia as mercadorias mediante notas fiscais indicando o CFOP 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), tendo, portanto, conhecimento de que essas mercadorias não eram de fabricação própria do remetente.*

Foi enfatizado que “a Coobrigada descumpriu as exigências do regime especial do qual é beneficiária e concorreu para a prática da infração” e que, ao contrário de sua alegação (Recorrente), há previsão na Lei nº 6.763/75 para a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, oportunidade em que foi registrado que a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 207, § 2º da Lei nº 6.763/75, isto é, a inclusão da Recorrente no polo passivo da obrigação tributária estaria devidamente respaldada em lei, ainda que seus atos ou omissões fossem decorrentes de incorreta interpretação das normas estabelecidas no regime especial já mencionado.

ACÓRDÃO Nº 23.650/20/1ª (DECISÃO RECORRIDA)

“... CONFORME RELATADO, A ACUSAÇÃO FISCAL É DE QUE A AUTUADA BALL DO BRASIL LTDA (ADERENTE AO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À COBRIGADA) UTILIZOU INDEVIDAMENTE DO DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS SAÍDAS DE LATAS E TAMPAS DE ALUMÍNIO, EMPREGADAS NO ENVASE DE REFRIGERANTES PELA DESTINATÁRIA, ORA COBRIGADA 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 COBRIGADA, RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA, POR TER RECEBIDO MERCADORIAS COM O DIFERIMENTO INDEVIDO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO CONFORME ART. 21, INCISO XII, DA CITADA LEI.

[...]

VERIFICA-SE QUE A TESE PRINCIPAL DA DEFESA É QUE, POR ESTAR A IMPUGNANTE/AUTUADA 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 COBRIGADA 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):

[...]

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.

[...]

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:

[...]

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”.

[...]

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:

[...]

DESSA FORMA, CORRETA A EXIGÊNCIA DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

ASSIM, A COOBRIGADA DESCUMPRIU AS EXIGÊNCIAS DO REGIME ESPECIAL DO QUAL É BENEFICIÁRIA E CONCORREU PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO:

[...]

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: (GRIFOU-SE).

(...)

§ 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:

[...]

O INCISO XVII DO ART. 96 DO RICMS/02 TAMBÉM DEIXA CLARO QUE A EMPRESA DEVE CUMPRIR AS OBRIGAÇÕES CONSTANTES EM SEU REGIME ESPECIAL:

(...)

XVII - CUMPRIR TODAS AS EXIGÊNCIAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, INCLUSIVE AS DISPOSIÇÕES DOS ARTIGOS 190 E 191 DESTES REGULAMENTOS E AS OBRIGAÇÕES CONSTANTES EM REGIME ESPECIAL;

(...)

CORROBORA 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 SEGUINTE: ...” (GRIFOU-SE)

Portanto, como já afirmado, não se trata de divergência jurisprudencial, e sim de decisões distintas, em função da presença ou ausência de provas em cada processo, vinculadas à atribuição de responsabilidade tributária às pessoas arroladas na sujeição passiva dos respectivos lançamentos.

Esse fato, por si só, descaracteriza a alegada divergência das decisões, tendo em vista que cuida da forma de apreciação de provas e não de divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

#### **Quanto ao Acórdão nº 21.992/18/2ª**

A Recorrente (Coobrigada) destaca que *“o principal argumento de mérito utilizado pelo V. Acórdão recorrido para julgar o lançamento integralmente procedente consiste no entendimento, fundamentado em interpretação restritiva do artigo 222, § 3º, do RICMS/MG, de que o Regime Especial PTA 45000000151-81 somente autorizaria o diferimento do ICMS em operações promovidas por estabelecimentos industriais, ou por centros de distribuição a ele vinculados, os quais, por sua vez, seriam definidos apenas como aqueles que realizam as operações de industrialização em questão em seu próprio estabelecimento. Em outras palavras, o V. Acórdão recorrido nega a possibilidade de que o estabelecimento em questão realize qualquer outra atividade que não a industrialização própria das mercadorias”*.

Ressalta, no entanto, que o Acórdão nº 21.992/18/2ª, *“em situação semelhante, considerou que o termo ‘estabelecimento industrial’ não significa dizer que o estabelecimento deva desempenhar exclusivamente atividade industrial, admitindo-se também a prática de atividade comercial, exatamente o caso dos autos”*, oportunidade em que apresenta quadro comparativo das decisões confrontadas (fls. 323/325).

Sustenta que, *“como é possível depreender da leitura dos julgados acima, há nítida divergência jurídica quanto à interpretação do termo ‘estabelecimento industrial’. De um lado, o V. Acórdão paradigma entendeu que, para fins de caracterização nesse sentido, é possível que o estabelecimento desempenhe, simultaneamente, atividade industrial e comercial, isto é, que industrialize determinados bens e comercialize outros. No entanto, o V. Acórdão recorrido conferiu interpretação restritiva a esse termo, dispondo que somente o estabelecimento que fabrique os bens em questão pode ser caracterizado como estabelecimento industrial para fins de aplicação do Regime Especial ora em discussão”*.

Conclui, dessa forma, que resta demonstrada a divergência jurisprudencial nesse ponto.

No entanto, em que pesem os argumentos da Recorrente, verifica-se, uma vez mais, não assiste razão, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que os temas tratados nas decisões confrontadas são totalmente distintos, pois o caso analisado pela Câmara a quo envolve o conceito de estabelecimento industrial fabricante, enquanto o examinado pela decisão indicada como paradigma se refere à inaplicabilidade ou não da substituição tributária, nos termos do art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, às remessas de mercadorias sujeitas à ST, para contribuintes mineiros que exerçam, simultaneamente, atividades industriais e comerciais com o mesmo produto adquirido.

Assim, como os temas tratados em cada uma das decisões são distintos, não tendo nenhuma relação entre si, especialmente em relação aos dispositivos legais a eles pertinentes, não há que se falar em divergência jurisprudencial.

Além disso, nos termos previstos no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG (Decreto nº 44.906/08), o Acórdão nº 21.992/18/2ª não se presta como paradigma, uma vez que reformado pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 5.219/19/CE, em relação ao ponto de vista invocado pela Recorrente, conforme abaixo demonstrado:

Regimento Interno - CC/MG - Decreto nº 44.906/08

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo. (Grifou-se)

ACÓRDÃO Nº 21.992/18/2ª(PARADIGMA)

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ELENCADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (SUBITENS 11.2, 23.1.10, 23.1.17, 24.2.3 E 48.1), CONFORME REDAÇÃO VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C O §2º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. CONTUDO, APLICA-SE AO CASO DOS PRESENTES AUTOS A REGRA DA NÃO-APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 18, INCISO IV, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, CONFORME REDAÇÃO VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 5.219/19/CE (REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 21.992/18/2ª)

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. CONSTATOU-SE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (ART. 22, § 18 DA LEI Nº 6.763/75), EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, ELENCADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (SUBITENS 11.2, 23.1.10, 23.1.17, 24.2.3 E 48.1), CONFORME REDAÇÃO VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTABELECID A EXIGÊNCIA REFERENTE AO ICMS E, AINDA, DEVE-SE: 1) ADEQUAR A MVA DOS PRODUTOS “QUEROSENE” E “AGUARRÁS” AO PERCENTUAL DE 30% (TRINTA POR CENTO) PREVISTO PARA AS REFERIDAS MERCADORIAS, COM A CONSEQUENTE ADEQUAÇÃO DA MVA AJUSTADA, QUANDO FOR O CASO E; 2) FAZER A COMPENSAÇÃO DOS VALORES DE ICMS DEVIDOS NA ENTRADA DOS PRODUTOS AUTUADOS COM O ICMS EFETIVAMENTE PAGO NAS SAÍDAS DESSES PRODUTOS, NO SISTEMA DÉBITO E CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 150, § 3º DO CTN.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.”

(GRIFOU-SE)

RELATÓRIO:

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, NO PERÍODO DE 01/01/13 A 30/04/15, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (ART. 22, § 18 DA LEI Nº 6.763/75), EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, ELENCADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (SUBITENS 11.2, 23.1.10, 23.1.17, 24.2.3 E 48.1), CONFORME REDAÇÃO VIGENTE NO INTERREGNO AUTUADO, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C §2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 21.992/18/2ª, JULGOU IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO. VENCIDOS OS CONSELHEIROS LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA (REVISOR) E IVANA MARIA DE ALMEIDA, QUE O JULGAVAM PARCIALMENTE PROCEDENTE PARA: 1) ADEQUAR A MVA DOS PRODUTOS “QUEROSENE” E “AGUARRÁS” AO PERCENTUAL DE 30% (TRINTA POR CENTO) PREVISTO PARA AS REFERIDAS MERCADORIAS, COM A CONSEQUENTE ADEQUAÇÃO

DA MVA AJUSTADA, QUANDO FOR O CASO E; 2) FAZER A COMPENSAÇÃO DOS VALORES DE ICMS DEVIDOS NA ENTRADA DOS PRODUTOS AUTUADOS COM O ICMS EFETIVAMENTE PAGO NAS SAÍDAS DESSES PRODUTOS, NO SISTEMA DÉBITO E CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 150, § 3º DO CTN.

MEDIANTE DECLARAÇÃO NA DECISÃO, FOI INTERPOSTO DE OFÍCIO, PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, O PRESENTE RECURSO DE REVISÃO ..." (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

"... DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS PROTOCOLADOS NO CC/MG EM 15/05/19, SOB O Nº 19.238, OS QUAIS FICAM À DISPOSIÇÃO DO INTERESSADO, NOS TERMOS DA DELIBERAÇÃO Nº 03/08. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. NO MÉRITO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM LHE DAR PROVIMENTO PARCIAL PARA RESTABELECEER A EXIGÊNCIA REFERENTE AO ICMS, E AINDA PARA: 1) ADEQUAR A MVA DOS PRODUTOS "QUEROSENE" E "AGUARRÁS" AO PERCENTUAL DE 30% (TRINTA POR CENTO) PREVISTO PARA AS REFERIDAS MERCADORIAS, COM A CONSEQUENTE ADEQUAÇÃO DA MVA AJUSTADA, QUANDO FOR O CASO E; 2) FAZER A COMPENSAÇÃO DOS VALORES DE ICMS DEVIDOS NA ENTRADA DOS PRODUTOS AUTUADOS COM O ICMS EFETIVAMENTE PAGO NAS SAÍDAS DESSES PRODUTOS, NO SISTEMA DÉBITO E CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 150, § 3º DO CTN. VENCIDOS, EM PARTE, OS CONSELHEIROS RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI (REVISORA), CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES E ERICK DE PAULA CARMO, QUE LHE NEGAVAM PROVIMENTO, NOS TERMOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO ..." (GRIFOU-SE)

### **Do Recurso da Autuada**

### **Acórdãos com Análise Prejudicada (20.474/12/3ª, 3.929/12/CE e 21.992/18/2ª)**

Os Acórdãos nºs 20.474/12/3ª e 3.929/12/CE (se refere à reforma parcial do primeiro, no tocante ao prazo decadencial) não se prestam como paradigmas, nos termos estabelecidos no art. 165, inciso I do RPTA, uma vez que publicados há mais de 05 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida.

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, nesse sentido, que os acórdãos supracitados foram publicados no Diário Oficial deste Estado em 26/05/12 e 22/09/12 (fls. 502 e 524), respectivamente, enquanto a decisão recorrida foi disponibilizada no Diário Eletrônico em 29/12/20 (fls. 309).

Por sua vez, o Acórdão nº 21.992/18/2ª também não se presta como paradigma, nos termos previstos no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG (Decreto nº 44.906/08), uma vez que reformado pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 5.219/19/CE, em relação ao ponto de vista invocado pela Autuada/Recorrente, conforme demonstrado no tópico anterior, relativo ao recurso da Coobrigada.

Regimento Interno - CC/MG - Decreto nº 44.906/08

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo. (Grifou-se)

### **Quanto aos Acórdãos nºs 23.469/20/3ª e 23.248/19/1ª**

Ressalte-se, inicialmente, que os acórdãos supracitados, embora mencionadas pela Recorrente (fl. 442), não foram indicados, de forma expressa, como paradigmas, tanto é que não foram apresentadas as razões que pudessem caracterizá-los como tal, além de não terem sido anexados à peça recursal, como ocorreu com as demais decisões citadas na alínea anterior (fls. 502/522, 524/551 e 553/610).

De toda forma, considerando-se que houve menção às decisões supracitadas, especialmente quanto ao tema “Interpretação Literal de Regimes Especiais”, os acórdãos em questão também serão analisados como paradigmas, embora não indicados expressamente nesse sentido.

Feita essa observação, há que se destacar que, após narrar os fatos que motivaram a presente autuação, a Recorrente (Autuada) externou o seu entendimento de que *“o Regime Especial concedido à SPAL autoriza perfeitamente, como se deu no caso dos autos, que um contribuinte situado em Minas Gerais seja o produtor de uma mercadoria ‘A’, ‘B’, ‘C’ ou ‘D’ (circunstância que lhe categoriza como um industrial fabricante mineiro), mas forneça à SPAL com diferimento de ICMS uma mercadoria ‘E’ adquirida de terceiro (operação de revenda)”*.

A seu ver, *“o diferimento diz com a pessoa do fornecedor da SPAL e não com o agente manufaturador do produto por ela adquirido, havendo-se aqui, pois, que se prestigiar a jurisprudência secular desse E. Conselho de Contribuintes segundo a qual as regras afetas a regimes diferenciados de tributação devem ser interpretadas de maneira literal, sem ampliação ou redução de seu conteúdo (dentre muitos, merecem destaque os acórdãos 23.469/20/3ª e 23.248/19/1ª)”*.

Acrescenta que, *“sendo esse o norte, se o Regime Especial nº 45.000000151-81 registra apenas e tão somente a necessidade de uma saída promovida por estabelecimento fabricante mineiro, encerrando por aí a oração, não pode o intérprete, como fez o v. acórdão recorrido, ir além para adicionar o que na*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*norma inexistente, por mais que, em sua opinião, essa complementação seja recomendável ou plausível”.*

Salienta que, “mantido aqui todo o respeito devido à E. Câmara de Piso, o que fez o v. acórdão recorrido foi escancaradamente transformar a redação constante do art. 3º do Regime Especial nº 45.000000151-81, de modo a substituir a expressão ‘saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros’ por ‘saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros de mercadorias por eles produzidas’, em exercício esse que não se pode admitir”.

Destaca que, “aprofundando a análise, a verdade que se exalta é que a impertinência da conclusão alcançada pelo v. acórdão recorrido não se esgota na indevida interpretação extensiva da regra constante do art. 3º do Regime Especial nº 45.000000151-81, avançando também para a mais latente incoerência lógico-intelectual”.

Explica, nesse sentido, que, como detalhado em sua impugnação, “nos idos de 01/06/2016 o Regime Especial concedido à SPAL teve sua redação alterada, passando seu art. 3º a prever que o diferimento do ICMS por ele tratado somente seria possível caso as mercadorias vendidas à SPAL fossem em algum momento objeto de industrialização em Minas Gerais”, conforme abaixo:

Redação vigente no período de 01/06/16 a 04/07/17

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: (...) (Grifou-se).

-----  
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 (...) (Grifou-se).

Reportando-se aos textos acima, a Recorrente indaga: “se o Regime Especial nº 45.000000151-81 precisou ter sua redação alterada justamente para limitar a fruição do diferimento do ICMS às operações de venda de mercadorias que houvessem se submetido ao exercício de algum ato fabril em Minas Gerais, não é óbvio que isso foi necessário porque, antes dessa modificação, a realização de facere industrial no interior do território mineiro não se exigia?”.

Na sua visão, “*a se responder a indagação acima de maneira negativa, então a alteração dos termos do Regime Especial empreendida em 01/06/2016 equivalerá a um ato puramente burocrático, supérfluo, destituído de qualquer comando concreto e integralmente redundante em relação à primeira versão do acordo, entendimento esse que desafia não apenas os mais banais critérios de bom senso, como também a regra de que no Direito não existem palavras inúteis, fúteis ou sem significado concreto ...*”.

Afirma que, “*para arrematar a questão e, inclusive, externar a dissidência jurisprudencial que autoriza o manejo do presente recurso, a Recorrente chama a atenção para os acórdãos abaixo, nos quais esse E. Tribunal, em sentido diametralmente oposto ao concluído pelo v. acórdão recorrido, firmou posição segundo a qual a expressão ‘industrial fabricante’ não limita à concessão de benefício à venda de mercadorias propriamente produzidas pelo respectivo estabelecimento*”, oportunidade em que apresenta quadro comparativo, com o intuito de cotejar a decisão recorrida com as decisões proferidas nos Acórdãos n<sup>os</sup> 3.929/12/CE, 20.474/12/3<sup>a</sup> e 21.992/18/2<sup>a</sup>.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Reitere-se, nesse sentido, que os Acórdãos n<sup>os</sup> 20.474/12/3<sup>a</sup> e 3.929/12/CE não se prestam como paradigmas, nos termos estabelecidos no art. 165, inciso I do RPTA, uma vez que publicados há mais de 05 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida.

Por sua vez, o Acórdão n<sup>o</sup> 21.992/18/2<sup>a</sup> também não se presta para os fins desejados pela Recorrente, nos termos previstos no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG (Decreto n<sup>o</sup> 44.906/08), uma vez que reformado pela decisão consubstanciada no Acórdão n<sup>o</sup> 5.219/19/CE, em relação ao ponto de vista invocado pela Autuada/Recorrente (análogo ao da Coobrigada), conforme já salientando anteriormente, mais especificamente no tópico relativo ao recurso da Coobrigada.

Ademais, a afirmação constante nos Acórdãos n<sup>os</sup> 20.474/12/3<sup>a</sup> e 3.929/12/CE, no sentido de que “*a industrialização por encomenda não retira do encomendante a condição de industrial fabricante, pois o produto será comercializado em seu nome, sob inteira responsabilidade civil e criminal, e, em especial, na relação consumerista*” não tem qualquer relação com o presente processo, pois a Autuada (Recorrente) não é industrial fabricante dos produtos por ela revendidos à Coobrigada, ainda que na condição de industrial encomendante.

Por seu turno, como já afirmado, o caso examinado no Acórdão n<sup>o</sup> 21.992/18/2<sup>a</sup> se referia à inaplicabilidade ou não da substituição tributária, nos termos do art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02, às remessas de mercadorias sujeitas à ST, para contribuintes mineiros que exerçam, simultaneamente, atividades industriais e comerciais com o mesmo produto adquirido, questão submetida a dispositivo legal específico e totalmente estranha ao presente processo.

Com relação aos Acórdãos n<sup>os</sup> 23.469/20/3<sup>a</sup> e 23.248/19/1<sup>a</sup>, o relato acima reforça o entendimento da Assessoria de que estes não foram expressamente indicados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como paradigmas, mas apenas mencionados como âncoras no raciocínio desenvolvido pela Recorrente em sua peça recursal.

Não obstante, reafirma-se que essas decisões não demonstram qualquer divergência quanto à aplicação da legislação tributária, especialmente por terem analisado casos concretos distintos do examinado pela Câmara *a quo*.

Ressalte-se, nesse sentido, que o Acórdão nº 23.469/20/3ª sequer tem relação com qualquer regime especial de tributação, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua ementa, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.469/20/3ª(PARADIGMA)

EMENTA:

“BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – FALTA DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ACUSAÇÃO FISCAL DE QUE A AUTUADA PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIA UTILIZANDO-SE INDEVIDAMENTE DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS PREVISTA NOS ITENS 1, 3 E 5 DO ANEXO IV DO RICMS/02, POR NÃO TER DEDUZIDO DO PREÇO DA MERCADORIA, O VALOR EQUIVALENTE AO IMPOSTO DISPENSADO NA OPERAÇÃO E INDICADO A DEDUÇÃO NO CAMPO DESTINADO ÀS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA DO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” C/C § 2º, INCISO I, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, AINDA QUE SE TRATE DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”

No Acórdão nº 23.248/19/1ª, a irregularidade que tinha pertinência com regimes especiais referia-se a “*saídas de produtos do Centro de Distribuição (CD) para a Indústria ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que o regime especial somente autorizava a aplicação do citado instituto nas operações de transferência da indústria para o CD, não havendo previsão de tal hipótese também na regra geral do Anexo II do RICMS/02*”, questão também estranha ao presente processo.

ACÓRDÃO Nº 23.248/19/1ª(PARADIGMA)

EMENTA (PARCIAL):

“DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. CONSTATADA A UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO DIFERIMENTO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DA AUTUADA PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DETENTOR DE REGIME ESPECIAL – RE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO VI, § 8º, ALÍNEA “A”, ITENS 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75 ...”

DECISÃO:

“... CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA DA CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES, NO PERÍODO DE 01/01/15 A 15/12/15:

- SAÍDAS DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) PARA A INDÚSTRIA AO ABRIGO INDEVIDO DO DIFERIMENTO, UMA VEZ QUE O REGIME ESPECIAL SOMENTE AUTORIZAVA A APLICAÇÃO DO CITADO INSTITUTO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DA INDÚSTRIA PARA O CD, NÃO HAVENDO PREVISÃO DE TAL HIPÓTESE TAMBÉM NA REGRA GERAL DO ANEXO II DO RICMS/02.

EXIGE-SE O ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

VERIFICA-SE QUE A AUTUADA É UM ESTABELECIMENTO COMERCIAL (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO - CD) CONSTITUÍDO POR EXIGÊNCIA DE REGIME ESPECIAL (RET) CONCEDIDO AO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL (INDÚSTRIA) DE MESMA TITULARIDADE.

NOS TERMOS DO PTA Nº 45.000.000.121-14, O ESTADO DE MINAS GERAIS CONCEDEU À INDÚSTRIA TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CUJAS REGRAS PREVIAM, ENTRE OUTRAS, O DIFERIMENTO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE REMESSA DAS MERCADORIAS PRODUZIDAS AO CD, FICANDO A CARGO DESTE ÚLTIMO A RESPONSABILIDADE PELA REALIZAÇÃO DAS VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS SOB O ABRIGO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA CONSTA DO ART. 7º DO MENCIONADO RET, CUJA REDAÇÃO NÃO ABRANGE - COMO QUER A AUTUADA - EVENTUAL OPERAÇÃO DE “TRANSFERÊNCIA EM DEVOLUÇÃO” REALIZADA PELO CD, CONFIRA-SE:

[...]

PERCEBE-SE QUE CADA TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CRIADO LEVA EM CONSIDERAÇÃO AS ESPECIFICIDADES EXPOSTAS PELOS CONTRIBUINTES QUANDO DA NEGOCIAÇÃO COM O ESTADO E ESTE ÚLTIMO, POR SUA VEZ, ANTES DE CONCEDER EVENTUAL BENEFÍCIO, REALIZA MINUCIOSO ESTUDO ACERCA DAS OPERAÇÕES PRATICADAS E DOS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO.

NESTE CENÁRIO, E CONSIDERANDO QUE EM GERAL AS NORMAS DO REGIME ESPECIAL IMPLICAM EM RENÚNCIA FISCAL, O QUE O FAZ EQUIPARAR O BENEFÍCIO DO CRÉDITO PRESUMIDO A UMA ISENÇÃO PARCIAL, TODO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DEVE SER INTERPRETADO LITERALMENTE,

CONFORME EXIGE O ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL CTN, CONFIRA-SE:

[...]

OCORRE QUE, CONFORME JÁ DESTACADO, O DIFERIMENTO PREVISTO NO ART. 7º DO RET ABRANGE OPERAÇÕES DE REMESSA DE PRODUTO ACABADO DA INDÚSTRIA PARA A AUTUADA, CUJA FUNÇÃO ATRIBUÍDA PELO REGIME LIMITA-SE A DE UM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. TAL FATO - AFIRMAÇÃO DE TER OCORRIDO DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DA AUTUADA - LEVA AO QUESTIONAMENTO SE AS OPERAÇÕES CORRELATAS DE REMESSA DA INDÚSTRIA AO CD ESTARIAM TAMBÉM ABRANGIDAS PELO REGIME ESPECIAL ...”

Quanto à questão da interpretação literal de normas estabelecidas em regimes especiais de tributação, há que se destacar que a decisão recorrida não destoa do acórdão indicado como paradigma, pois o conceito de industrial fabricante e o alcance da norma contida no art. 3º do RET concedido à Coobrigada foram analisados segundo essa regra de interpretação, o que pode ser verificado nos seguintes excertos da decisão proferida pela Câmara *a quo*, dentre outros:

ACÓRDÃO Nº 23.650/20/1ª(DECISÃO RECORRIDA)

“... VERIFICA-SE QUE A TESE PRINCIPAL DA DEFESA É QUE, POR ESTAR A IMPUGNANTE/AUTUADA 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):

[...]

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.

[...]

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 atuada 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:

...

§ 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 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. (Grifou-se).

(...)

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...” (GRIFOU-SE)

Os trechos supra deixam claro que a Câmara *a quo* examinou a matéria utilizando-se de interpretação literal, especialmente em relação ao conceito de “industrial fabricante” e às condições estabelecidas no RET concedido à Coobrigada, do qual a Autuada figurava como Aderente, para a utilização do diferimento do ICMS.

É absolutamente natural e compreensível a discordância quanto à decisão em si, mas é fato inequívoco que a Câmara *a quo* adotou a interpretação literal, tanto é que consignou em sua decisão a indagação da defesa quanto ao art. 111 do Código Tributário Nacional, no sentido de que o diferimento deveria ser interpretado literalmente, afirmando em seguida que não foi outra a conduta do Fisco (ratificada na decisão).

Em resumo: para que ficasse evidenciada a alegada divergência jurisprudencial, deveria ser apresentada alguma decisão que envolvesse regime especial de tributação análogo, o conceito de industrial fabricante e as mesmas condições para fruição do diferimento do ICMS, em que fosse autorizado a utilização deste inclusive para produtos que não fossem de produção própria do estabelecimento industrial remetente, isto é, que o diferimento fosse autorizado inclusive nos casos de simples revenda de mercadorias, o que não é o caso dos acórdãos indicados pela Recorrente.

Assim, como já afirmado, inexistente a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

**Quanto ao Acórdão nº 21.391/17/2ª**

A Recorrente reitera que, por ocasião de sua adesão ao Regime Especial nº 45.000000151-81, ocorrida em 27/10/14, não se exigia que as mercadorias destinadas à “SPAL” tivessem sido submetidas a qualquer procedimento de industrialização neste Estado.

Na sua visão, *“esse requisito somente passou a fazer parte do referido Regime em razão de alterações de conteúdo empreendidas após junho de 2016, mudanças essas que, porém, jamais foram levadas ao conhecimento a Recorrente (veja-se que não há nos autos qualquer elemento de prova que contradiga a afirmação)”*.

Entende que, dessa forma, se não foi comunicada, *“seja pelo Estado de Minas Gerais, seja pela SPAL, quanto às mudanças das regras do Regime Especial de diferimento a que aderiu, parece não exigir maior esforço de raciocínio a conclusão de que seguia ela se valendo do tratamento tributário especial de diferimento nos exatos termos que conhecia e, por isso mesmo, dentro da mais estreita boa-fé”*.

Destaca que, *“em casos como o presente, 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 por indevidamente diferido, o contribuinte seja intimado a respeito da possibilidade de pagar o respectivo montante com os benefícios da denúncia espontânea”* conforme art. 67, inciso I do RPTA.

Transcreve, nesse sentido, a solução dada à Consulta Interna nº 008/2016 (fls. 451/452) argumentando, porém, que, *“a despeito da orientação da própria Fazenda Pública Mineira, o E. Colegiado a quo, para absoluta perplexidade da RECORRENTE, afastou a obrigatoriedade do procedimento acima retratado, uma vez mais e posicionando em sentido contrário à firme jurisprudência desse E. Conselho de Contribuintes, representada pelo Acórdão nº 21.391/17/2ª”*.

Após cotejar as mencionadas decisões, a Recorrente aduz que, no acórdão paradigma, foi externado o entendimento no sentido de que, na hipótese de identificação de suposta utilização indevida de regra de diferimento de ICMS, deve-se intimar o contribuinte previamente à lavratura do Auto de Infração para conceder-lhe a oportunidade de quitação dos valores apurados com os benefícios da denúncia espontânea.



Acrescenta que, por outro, a decisão recorrida rechaçou a necessidade de adoção de tal procedimento, autorizando a cobrança direta do respectivo montante via lançamento de ofício, com imposição de penalidades, caracterizando divergência quanto à aplicação da legislação tributária.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como paradigma, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Recorrente, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, apesar de algumas similaridades existentes entre os respectivos processos.

Com efeito, no caso do acórdão indicado como paradigma, a acusação fiscal versava sobre a constatação de que a Autuada (Fonterra Brasil Ltda) havia utilizado indevidamente o diferimento do pagamento do ICMS, em operações de vendas de mercadorias (leite em pó), para a Coobrigada (Emifor Indústria de Alimentos S/A).

Segundo relato da decisão indicada como paradigma, *“a irregularidade em exame deu-se em razão da Autuada, cuja atividade econômica é o comércio atacadista de leite e laticínios (CNAE-F 46.31-1-00), ter aderido, indevidamente, ao Regime Especial de Tributação - RET concedido à Coobrigada, o qual restringia o benefício, no período autuado, às operações de saídas praticadas por estabelecimentos industriais fabricantes ou por seus centros de distribuição, localizados neste estado”*.

Ainda no mesmo relato, a decisão paradigmática explicitou que o Fisco, em razão dessa constatação, solicitou o cancelamento da homologação do referido termo de adesão, tendo encaminhado à Autuada e à Coobrigada termo de intimação esclarecendo o ocorrido, com concessão do prazo de 15 (quinze) dias para o recolhimento do imposto devido relativo a essas operações.

No entanto, apesar do prazo concedido, o imposto devido não foi recolhido, fato que ensejou a formalização do lançamento pertinente, com as exigências cabíveis, incluindo as penalidades aplicáveis previstas em lei.

Assim, ainda que tivesse entendimento diverso, a D. 2ª Câmara de Julgamento sequer teve a oportunidade de analisar a necessidade ou não de se conceder, em casos da espécie, prazo anterior ao início da ação fiscal, para recolhimento do imposto devido, com os benefícios da denúncia espontânea, uma vez que tal prazo já havia sido concedido pelo próprio Fisco, motivo pelo qual restou a ela, em função do não recolhimento do tributo com esses benefícios, a manutenção integral das exigências fiscais, incluindo as penalidades previstas em lei.

É o que se depreende da decisão indicada como paradigma, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.391/17/2ª(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, A ACUSAÇÃO FISCAL É DE QUE A AUTUADA (FONTERRA (BRASIL) LTDA), NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2014 A MARÇO DE 2015, UTILIZOU INDEVIDAMENTE DO DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE MERCADORIAS (LEITE EM PÓ), PARA A COOBIGADA (EMIFOR INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A IRREGULARIDADE EM EXAME DEU-SE EM RAZÃO DA AUTUADA, CUJA ATIVIDADE ECONÔMICA É O COMÉRCIO ATACADISTA DE LEITE E LATICÍNIOS (CNAE-F 46.31-1-00), TER ADERIDO, INDEVIDAMENTE, AO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - RET CONCEDIDO À COBRIGADA, O QUAL RESTRINGIA O BENEFÍCIO, NO PERÍODO AUTUADO, ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDAS PRATICADAS POR ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS FABRICANTES OU POR SEUS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO, LOCALIZADOS NESTE ESTADO.

[...]

RELATA A FISCALIZAÇÃO QUE A AUTUADA ADERIU A ESSE REGIME ESPECIAL EM MAIO DE 2014, CONFORME TERMO DE ADESÃO COLACIONADO ÀS FLS. 15, PORÉM O FEZ, INDEVIDAMENTE, POR NÃO SE ENQUADRAR NAS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO ART. 1º SUPRA, POIS O REGIME ESPECIAL RESTRINGE O DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, COM DESTINO À COBRIGADA, PROVENIENTES DE ESTABELECIMENTOS FABRICANTES OU DE SEUS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO, LOCALIZADOS NESTE ESTADO.

CONTUDO, A AUTUADA TEM COMO ATIVIDADE ECONÔMICA O COMÉRCIO ATACADISTA DE LEITE E LATICÍNIOS (CNAE-F 46.31-1-00), CONFORME CONSULTA AO CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA DE FLS. 19.

EXPLICA A FISCALIZAÇÃO QUE, EM RAZÃO DESSA CONSTATAÇÃO, NECESSÁRIO SE FEZ A REVISÃO DO ATO ADMINISTRATIVO SOLICITANDO O CANCELAMENTO DA HOMOLOGAÇÃO DO REFERIDO TERMO. E QUE FOI ENCAMINHADO À AUTUADA E À COBRIGADA TERMO DE INTIMAÇÃO (FLS. 16/18) PELO QUAL FOI RELATADO O OCORRIDO, FOI SOLICITADA A DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE ÀS SAÍDAS DAS MERCADORIAS COM OS RESPECTIVOS RECOLHIMENTOS DO ICMS DEVIDO, TENDO SIDO, AINDA, CONCEDIDO PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS PARA O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO.

COMO O IMPOSTO DEVIDO NÃO FOI RECOLHIDO, LAVROU-SE O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO - AI COM AS EXIGÊNCIAS CABÍVEIS E FOI INCLUÍDA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ALÉM DA AUTUADA - FONTERRA (BRASIL) LTDA, A EMPRESA EMIFOR INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A, COMO COBRIGADA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75, VISTO QUE, COMO DETENTORA DO RET, NÃO PODERIA TER RECEBIDO AS MERCADORIAS COM O DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

CONVENIENTE DESTACAR QUE A FISCALIZAÇÃO COLACIONOU AOS AUTOS (FLS. 20/21), A SEGUINTE RESPOSTA DE CONSULTA INTERNA QUE TRATA DA QUESTÃO ORA DISCUTIDA:

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

[...]

**REGISTRE-SE QUE A FISCALIZAÇÃO DA DF/UBERLÂNDIA**, POR MEIO DO TERMO DE INTIMAÇÃO DE FLS. 16/17, PELO QUAL FORAM NOTIFICADAS AS AUTUADAS (FLS. 18) ACERCA DA ADESÃO INDEVIDA AO RET, **CONCEDEU-LHES O PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS PARA RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SEM QUALQUER ACRÉSCIMO A TÍTULO DE PENALIDADE.**

**REFERIDO TERMO ALERTOU ACERCA DA POSSIBILIDADE DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA PARA PAGAMENTO E/OU PARCELAMENTO DOS VALORES CONSIDERADOS DEVIDOS ...” (GRIFOU-SE)**

De modo diverso, porém sem qualquer divergência quanto à interpretação legislativa tributária, a questão suscitada pela Recorrente foi analisada pela Câmara a quo da seguinte forma, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.650/20/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... 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.(Grifou-se).

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.

OT/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 HOUE A EMISSÃO DO AIAF DE FLS. 02 DOS AUTOS, DATADO DE 13/05/19 (ART. 69 DO RPTA) E, CONSEQUENTEMENTE, 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: ...” (GRIFOU-SE)

Como bem destacado pela Câmara *a quo*, a situação posta na Consulta Interna nº 008/2016 se referia a procedimentos fiscais de monitoramento ou exploratório, os quais não se constituem em início da ação fiscal (art. 66 c/c art. 67 do RPTA), e divergem da situação posta nos presentes autos, pois o contribuinte já se

encontrava sob ação fiscal (art. 69 do RPTA), conforme Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) acostado à fl. 02, afastando a hipótese de denúncia espontânea em relação à irregularidade detectada.

Logo, como já afirmado, em que pesem as similaridades das decisões confrontadas, não se trata de divergência jurisprudencial, e sim de decisões distintas, em função de casos concretos também distintos, com especificidades próprias de cada processo.

### **Da Conclusão Preliminar**

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer dos Recursos de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, sustentou oralmente o Dr. Fábio Avelino Rodrigues Tarandach, pela Recorrente Ball do Brasil Ltda, sustentou oralmente o Dr. Rafael Alves dos Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), Carlos Alberto Moreira Alves, Eduardo de Souza Assis e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 18 de junho de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**