

Acórdão: 25.116/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004084898-70
Impugnação: 40.010158964-80
Impugnante: Ball Indústria e Comércio de Latas e Tampas Ltda
IE: 002485322.00-03
Proc. S. Passivo: André Luiz Menon Augusto/Outro(s)
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatou-se que a Autuada utilizou indevidamente o instituto do diferimento parcial estabelecido no Regime Especial (RE) de tributação que lhe fora concedido, em razão do não cumprimento das condições imperativas para fruição da benesse, dispostas no art. 3º do RE, e de utilização em nota fiscal emitida antes da vigência do RE, resultando no recolhimento a menor do ICMS devido nas operações objeto de autuação. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**
Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que, no período de 01/03/20 a 31/03/24, a Autuada utilizou indevidamente o diferimento previsto no Regime Especial – RE nº 45.000014960-69, do qual é detentora, em razão do não cumprimento das condições imperativas para fruição da benesse, dispostas no § 1º (ou parágrafo único - versão vigente a partir de 14/02/22) do art. 3º do RE.

Referido dispositivo (art. 3º do RE) trata de diferimento parcial de 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido nas saídas de bobinas de alumínio promovidas pela empresa autuada com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste estado, implicando em carga tributária de 9% (nove por cento), cujo tratamento foi autorizado somente mediante algumas condicionantes, dentre elas, a realização de operações interestaduais com sucata de alumínio e, especialmente, o estorno periódico do crédito acumulado de ICMS.

Tendo em vista o não cumprimento de todas as condicionantes para fruição do diferimento previsto no RE, o Fisco descaracterizou o diferimento aplicado pela Autuada, resultando na lavratura do presente Auto de Infração para as exigências do ICMS devido nas operações objeto de autuação e da respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às págs. 147/203 (reiterada às págs. 204/260, acompanhada dos documentos de págs. 261/498.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 500/518, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 519/551, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, 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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que o Fisco desconsiderou os procedimentos adotados pela Contribuinte e as peculiaridades do caso concreto.

Após relatar fatos ocorridos desde a edição do Protocolo de Intenções nº 08/2018, que deu origem ao Regime Especial nº 45.000014960-69, a Impugnante pontua que, *“durante toda a implementação e operacionalização do regime especial, tem agido com a boa-fé e diligência necessária, mantendo-se em contato com a SEF/MG, endereçando os eventuais entraves incorridos na aplicação de seus benefícios fiscais e buscando sua adequação”*.

Afirma que *“a finalidade do benefício pode ser auferida desde sua criação, destinando-se a possibilitar à Impugnante a utilização dos créditos das aquisições interestaduais de bobinas de alumínio com a saída interestadual de sucatas de alumínio”* e que *“seu objetivo jamais foi tornar a Impugnante credora e exigir o estorno de todo saldo credor dessas operações”*.

Defende, então, que não se trata de hipótese de descumprimento do benefício fiscal, como define o Fisco, *“e sim de uma situação de impossibilidade legal do seu pleno atendimento”*.

Reclama que, de acordo com o entendimento do Fisco, *“mesmo diante da impossibilidade de dar vazão aos saldos credores oriundos da aplicação do diferimento parcial, a Impugnante deveria estorná-los – o que não seria nem mesmo “eventual saldo credor”, mas todo ele – resultando em um elevado custo dessas*

operações, tornando a própria aplicação do benefício fiscal desvantajosa para a Impugnante”.

Aduz que é “descabida” a interpretação do Fisco, “visto que a Impugnante buscou a concessão do benefício sub judice justamente com vistas a evitar que os créditos de ICMS das aquisições de bobinas se tornassem custo em suas operações, diante da impossibilidade de seu aproveitamento”.

Sustenta, ainda, que esse entendimento do Fisco “é manifestamente contrário ao que a SEF/MG tem adotado ao analisar a questão, tanto na constituição do 2º Termo Aditivo, quanto no 3º Termo Aditivo”.

Segundo a Impugnante, “as alegações da D. Fiscalização não só ignoram completamente a boa-fé da Impugnante, como ofendem os princípios da segurança jurídica, proteção da confiança e proibição de comportamentos contraditórios”.

Assevera que, “na seara tributária, é essencial que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a Administração Fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser tributado de forma mais severa ou mesmo punido caso adote tais diretrizes”.

Reportando-se a dissertações doutrinárias, a Impugnante destaca que o administrado não pode ser punido no caso de o agente administrativo “emitir novo ato em contradição manifesta com o sentido objetivo dos seus atos anteriores, ferindo o dever de coerência para com o outro sujeito da relação sem apresentar justificção razoável”.

Considerando que os atos administrativos gozam de legitimidade e legalidade, a Defesa afirma que “os contribuintes têm razões evidentes para segui-los até que sejam desconstituídos ou reformados”.

Destaca excertos de decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG, depreendendo ser o mesmo entendimento defendido nestes autos, “inclusive em sede de análise de condutas contraditórias adotadas pelo estado no âmbito de um regime especial”.

Acrescenta que, de igual forma se posicionou o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, “afastando a imposição de penalidades para condutas praticadas por contribuintes que se encontravam respaldados por atos da própria Administração Fiscal”, nos termos do Acórdão nº 23.710/24/2ª.

Por fim, a Impugnante alega não haver dúvidas de que, “em todas as suas condutas e obrigações, seguiu peremptoriamente as tratativas adotadas junto à SEF/MG, com a boa-fé e diligência exigida, dando pleno atendimento a todas as contrapartidas, condições e requisitos de seu regime especial, dentro de seu alcance”.

Portanto, defende que, “em respeito aos princípios da boa-fé, segurança jurídica, proteção da confiança e proibição de comportamentos contraditórios, imperioso que se reconheça a nulidade do presente Auto de Infração”.

Todavia, em que pese a extensa argumentação da Defesa, verifica-se que não lhe assiste razão.

Cumpre registrar que tais alegações da Impugnante confundem-se com questões de mérito, sendo, portanto, tratadas de forma mais detalhada quando da análise do mérito do lançamento.

No caso em exame, indene de dúvidas que, para a lavratura do presente Auto de Infração, o Fisco avaliou todas as manifestações da empresa, especialmente aquelas apresentadas em resposta às intimações fiscais, que demonstram os procedimentos adotados pela Contribuinte e as peculiaridades do caso concreto.

O Fisco verificou, entretanto, que as justificativas apresentadas pela Contribuinte não afastam a irregularidade constatada.

Importa mencionar que a infração descrita neste Auto de Infração é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente/responsável, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente/responsável é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Conforme será observado na análise de mérito, o entendimento da Fiscalização formalizado no presente Auto de Infração não contradiz os ditames do Regime Especial em discussão, como alegado pela Defesa, não havendo que se falar em “condutas contraditórias adotadas pelo estado no âmbito de um regime especial”.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o presente caso não se adequa à situação analisada no Acórdão nº 23.710/24/2ª, uma vez que a conduta da Contribuinte não encontra respaldo em nenhum ato da administração pública.

O fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada, alegando impossibilidade de cumprimento da condição imposta no RE por não permitir alcançar a finalidade do regime especial, causando “prejuízo” à empresa, não acarreta a nulidade do lançamento tão almejada.

A Defesa também alega nulidade do Auto de Infração em face a “precariedade e insubsistência do procedimento fiscalizatório”.

Frisa que “não houve qualquer procedimento tendente à análise das operações da Impugnante quanto à incompatibilidade da tributação das operações previstas no benefício e a exigência de estorno de créditos contida no artigo 3º, §1º, ‘b’, do e-PTA-RE nº 45.000014960-69”.

Registra que foram realizadas “diversas tratativas com a SEF/MG de forma a revisar os termos do seu regime especial, uma vez que a exigência de estorno contida no artigo 3º, §1º, ‘b’, do e-PTA-RE nº 45.000014960-69 seria incompatível com a tributação das operações previstas no benefício”.

Reclama que o Fisco negou o prazo pleiteado pela Contribuinte para cumprimentos das intimações recebidas.

Alega que, agindo assim, o Fisco “cometeu uma série de insubsistências ao longo do que se chamou de procedimento fiscalizatório, (...), visto que (i) foram

indevidamente aproveitadas para a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal respostas apresentadas pela Impugnante que apenas tangenciam o objeto do Auto de Infração; (ii) o Auto de Início de Ação Fiscal desconsiderou a natureza das operações da Impugnante; e (iii) foram desconsiderados os fundamentos apresentados pela Impugnante à D. Fiscalização”.

A Impugnante afirma que *“as respostas à Intimação de nºs 1 e 4 juntadas aos presentes autos não só foram enviadas à Impugnante antes da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal como também apresentam questionamentos quanto a período diverso do procedimento de fiscalização instaurado em momento posterior”*, o que, segundo ela, contraria o art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA, *“na medida que se utiliza de informações obtidas da Impugnante quanto a matéria compreendida pelo tema da Autuação, mas que não se refere ao todo: seja quanto ao seu conteúdo, seja quanto ao período abrangido”*.

Destaca, também, que *“as intimações citadas questionaram a Impugnante apenas e tão somente acerca do não estorno parcial semestral do saldo credor acumulado resultante das saídas, embora o Auto de Infração em epígrafe, o qual deveria ser fundamentado pelo procedimento fiscalizatório, glose todo o ICMS referente a tais operações”*.

Aduz que *“o procedimento de ação fiscal que deveria fundamentar o Auto de Infração em epígrafe abrange um período maior e uma realidade factual mais ampla do que as intimações antes respondidas pela Impugnante”*, e que, *“apesar disso, o Auto de Início de Ação Fiscal se limita a dispor que “a documentação já se encontra de posse do Fisco”*”.

Entende, assim, que restou demonstrado *“a insuficiência do que se pretende apresentar como procedimento fiscalizatório a embasar o presente Auto de Infração”*.

Contudo, não procedem as alegações da Defesa.

Pelo que se verifica dos autos, ao detectar indícios de inobservância do estorno de crédito previsto no Regime Especial nº 45.000014960-69, que deveria ter ocorrido desde março de 2020, o Fisco intimou a Contribuinte, em 07/11/22, data da ciência do documento, a apresentar justificativa para tal conduta irregular.

Em resposta à intimação fiscal (Anexo 13 do Auto de Infração), a Contribuinte não realiza o estorno devido e informa que *“está alinhando com a SUTRI um novo termo aditivo de protocolo de intenções, para deixar claro o prazo inicial de contagem do estorno do saldo credor da BICLT Pouso Alegre, decorrente da compra/venda de metal”*.

Posteriormente, em 27/09/24, ou seja, quase dois anos após a intimação anterior, o Fisco novamente intima a Contribuinte a apresentar *“os estornos previstos na alínea “b” do § 1º do Art. 3º do Regime Especial 45.000014960-69, versão de 24/03/2020, com vigência de 31/03/2020 a 13/02/2022, e no inciso II do Parágrafo Único do Art. 3º do mesmo regime, versão de 07/02/2022, vigente a partir de 14/02/2022”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme documentação constante dos Anexos 12 e 14 do Auto de Infração, a empresa solicitou, por e-mail datado de 02/10/24, prorrogação de 90 (noventa) dias para cumprimento da intimação.

O Fisco, por sua vez, permitiu que o prazo para cumprimento da intimação fosse prorrogado para somente até 11/10/24.

Nessa data, a Contribuinte solicitou nova prorrogação do prazo, desta vez por 60 (sessenta) dias.

No entanto, o Fisco não acatou o pleito da Contribuinte, entendendo que se tratava de um pedido protelatório, uma vez que já se estendia por muito tempo o descumprimento da empresa em relação à cláusula estabelecida em regime especial a ela concedido.

Vê-se que a obrigatoriedade pelo estorno de crédito de ICMS iniciou em março de 2020. Porém, a empresa nunca tomou tal providência, mesmo diante das intimações recebidas em 07/11/22 e, posteriormente, em 27/09/24, ou seja, mais de quatro anos após a determinação de estorno de crédito, que é uma das condições impostas no RE para que a empresa possa usufruir do diferimento do ICMS nas operações de saída especificadas no acordo.

Tendo em vista a ausência de estorno do crédito em questão, o Fisco constatou que a Autuada utilizou indevidamente o diferimento previsto no regime especial, ao descumprir condição imprescindível para fruição do benefício.

Diante da constatação da irregularidade cometida pela Autuada, o Fisco, diligentemente, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000052043.53, cientificado à empresa em 14/11/24, isto é, mais de um mês após o último pedido da Autuada de prorrogação de prazo para atendimento às intimações fiscais.

Destaca-se que, nesse período, a Contribuinte poderia ter apresentado documentação hábil a afastar a irregularidade constatada, mas ela sequer se manifestou.

A Impugnante questiona a regularidade do AIAF no tocante ao objeto de auditoria indicado no documento, alegando se tratar de conteúdo e período divergente dos abordados nas intimações fiscais.

Contudo, não procede o argumento da Defesa.

Salienta-se, inicialmente, que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o AIAF em questão não é genérico e nem impreciso, pois nele consta com clareza que o objeto da ação é *“Diferimento previsto no Regime Especial 45.000014960-69, relativo à venda de bobinas de alumínio para as unidades fabris do Grupo”*, relativo ao período de *“01/03/2020 a 31/03/2024”*.

Ressalta-se, também, que, no presente caso, o objeto tratado nas intimações fiscais, relativo a estorno de crédito estabelecido no RE nº 45.000014960-69, está totalmente atrelado às operações indicadas no AIAF, nas quais a Contribuinte aplicou o diferimento previsto no regime.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem o estorno de crédito de ICMS questionado nas intimações fiscais, a norma constante do RE não possibilita à Contribuinte a utilização do diferimento apontado no AIAF.

Considerando que, mediante intimações fiscais, foi verificado que a Autuada não promoveu o estorno de crédito de ICMS devido para fruição do diferimento previsto no RE, o Fisco constatou que houve a utilização indevida do diferimento nas operações indicadas no AIAF.

Da mesma forma, em relação ao período analisado pelo Fisco, o procedimento fiscalizatório é coerente, na medida em que o período apontado no AIAF abrange aquele indicado nas intimações.

Portanto, sem razão a Defesa quando afirma que, na lavratura do AIAF, o Fisco aproveitou indevidamente as respostas apresentadas pela Contribuinte em atendimento às intimações fiscais.

Não há dúvidas de que o objeto das intimações fiscais está totalmente atrelado ao objeto indicado no AIAF. O cumprimento do procedimento questionado nas intimações fiscais (estorno de crédito periódico) é que dará validade ao diferimento utilizado pela empresa nas operações autuadas (objeto indicado no AIAF).

Apresentando suas contrarrazões, o Fisco registra que, *“na realidade, as intimações não eram obrigatórias”*, sendo que *“bastava ao Fisco emitir o Auto de Início da Ação Fiscal”*. Acrescenta que *“as intimações foram a concessão de oportunidade à Impugnante de cumprir o previsto no Regime Especial”*.

Vale comentar que o AIAF é o instrumento que marca o início da ação fiscal, impossibilitando a Contribuinte de apresentar denúncia espontânea relacionada com o objeto e o período da ação fiscal, mas não impede que a empresa apresente documentação que comprove a regularidade das operações indicadas no AIAF, ainda que parcialmente. Porém, até o momento, a Autuada não se prontificou a demonstrar que o estorno de crédito, relativo a todo o período fiscalizado, foi efetivamente realizado.

Pelo contrário, pois, a Impugnante reconhece a irregularidade cometida, limitando-se a apresentar justificativas inconsistentes para a não efetivação do estorno de crédito de ICMS estabelecido no RE.

Não procede a reclamação da Defesa de que o Fisco não analisou a natureza das operações realizadas pela empresa e os fundamentos apresentados em atendimento às intimações fiscais. O que ocorre é que tais argumentos/justificativas não são hábeis a afastar a exigência do estorno de crédito de ICMS, necessário para que seja possível a utilização do diferimento nas operações autuadas, conforme será detalhado na análise de mérito.

Dessa forma, o AIAF foi emitido pelo Fisco em conformidade com a legislação de regência, não havendo que se falar em nulidade do procedimento fiscalizatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui, ainda, nulidade do lançamento em virtude de “*iliquidez do Auto de Infração*”, violando o art. 142 do CTN bem como o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA.

Afirma que “*a legalidade da atuação da Administração Tributária está diretamente relacionada ao cumprimento da integralidade do devido processo estabelecido relacionado ao cálculo dos tributos devidos pelo contribuinte*”.

Sintetiza a acusação fiscal, registrando que “*o presente Auto de Infração exige o recolhimento do ICMS diferido do período de março de 2020 a março de 2024, sob a justificativa de desatendimento da exigência de estorno de saldo credor desses períodos, nos termos do diferimento parcial previsto no art. 3º do e-PTA nº 45.000014960-69*”.

Segundo a Impugnante, não caberia ao Fisco “*exigir o recolhimento do imposto diferido para os períodos anteriores à publicação do 3º Termo Aditivo, considerando que apenas a partir deste Termo passou-se a exigir o referido estorno dos eventuais saldos credores oriundos da aplicação do diferimento*”.

Alega, então, que “*o presente Auto de Infração é manifestamente ilíquido, por exigir o recolhimento do imposto diferido de períodos que a alegação de ausência de estorno de saldos credores não era sequer cabível, de maneira que deve ser, por mais este ponto, cancelado*”.

Observa-se que, novamente, a Impugnante se equivoca, confundindo questões de mérito com argumentos de nulidade.

Conforme se verá adiante, não se trata de lançamento “*manifestamente ilíquido*”. O imposto foi exigido pelo Fisco nos termos da legislação de regência, com determinação precisa dos valores de imposto e multa, em total obediência ao art. 142 do CTN bem como ao art. 89 RPTA.

Nesse mesmo sentido, o Fisco fez o seguinte registro em sua manifestação fiscal:

Em resumo, ao contrário do que afirma a Impugnante, o Fisco observou estritamente o art. 142 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, pois ele verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante exato do tributo devido, identificou o sujeito passivo e cobrou a penalidade cabível.

(...)

O presente lançamento goza de certeza, liquidez e exigibilidade.

Certeza: não há dúvida quanto à ocorrência do fato gerador, ou seja, as saídas das bobinas de alumínio para as unidades fabricantes. Decorrente da descaracterização do diferimento, o Fisco demonstra a existência da obrigação tributária de pagar o ICMS.

Liquidez: o Fisco demonstra o valor exato do imposto devido.

Exigibilidade: o imposto se acha vencido e o Fisco legalmente o cobra.

(...)

Outro argumento de nulidade do Auto de Infração apontado pela Impugnante é em razão de *“alteração do critério jurídico de lançamento e do encerramento do diferimento em hipótese não prevista”*.

A Defesa afirma que, enquanto, no curso do processo fiscalizatório, o Fisco *“respaldou sua análise inteiramente na cobrança do estorno dos saldos credores oriundos da aplicação do diferimento parcial”*, na lavratura deste Auto de Infração, foi indicada a infração de *“encerramento do diferimento pelas hipóteses previstas no art. 134 do RICMS/MG, como se verifica de sua capitulação, exigindo o recolhimento do imposto diferido por todo o período de aplicação do benefício, independente dos períodos de estarem relacionados ou não com a obrigatoriedade de estorno de saldos credores”*.

Diante disso, destaca o art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual *“dispõe que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo de julgamento ou judicial, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução”*.

Esclarece seu entendimento, afirmando que, *“depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico nele refletido não poderá ser modificado no que toca aos fatos compreendidos naquele ato”*, concluindo que *“mesmo que a própria Administração Pública constate que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração dele é vedada com o fim de justificar o ato já praticado”*.

Acrescenta que, nos arts. 145 e 149 ambos do CTN, *“há hipóteses específicas e delimitadas nas quais o lançamento efetuado poderá ser alterado”*, sendo que, entre tais hipóteses, não existe *“situação que autorize uma alteração da interpretação dos dispositivos legais invocados pelo agente que praticou o ato nem a possibilidade de acréscimo de elementos em caso de constatação de equívoco na fundamentação inicial”*.

Assim, a Impugnante alega que o Fisco não pode, *“posteriormente a condução de todo o processo fiscalizatório respaldado na cobrança do estorno dos saldos credores oriundos da aplicação do diferimento parcial, autuar a Impugnante sobre critério completamente alheio, exigindo-se o recolhimento de todo o ICMS diferido sob pretensa alegação de descumprimento do benefício e encerramento do diferimento, como busca fazer na capitulação do Auto”*.

Destaca, também, que *“a presente situação sequer se subsume às hipóteses de encerramento do diferimento prevista no art. 6º do e-PAT nº 45.000014960-69, tampouco das hipóteses previstas no art. 134 do RICMS/MG (art. 12 do antigo RICMS/MG)”*:

RE: e-PTA nº 45.000014960-69

Art. 6º A BALL deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria adquirida para comercialização vier a ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º;

II - perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mercadoria adquirida ou de outra dela resultante;

III - a mercadoria adquirida não seja comercializada;

IV - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo ou empregada em atividade considerada como alheia à do estabelecimento;

V - o produto importado ser destinado ao ativo imobilizado, conforme o disposto na legislação vigente.

(...)

Dessa forma, a Impugnante entende que *“além de representar nítida alteração de critério jurídico, a exigência do recolhimento do ICMS diferido sequer encontra respaldo legal, seja no âmbito do próprio Regime Especial da Impugnante, seja nos termos do RICMS/MG”*.

Todavia, mais uma vez, não assiste razão a Defesa em seus argumentos.

Conforme já esclarecido anteriormente, no processo de verificação do devido cumprimento das normas estabelecidas no Regime Especial nº 45.000014960-69 concedido à Autuada, o Fisco intimou a empresa a comprovar o atendimento à cláusula prevista no regime, de execução dos estornos periódicos de créditos de ICMS, o que respaldaria o diferimento do imposto aplicado pela empresa em suas operações de saída de bobinas de alumínio, com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste estado.

Verificando, por meio das intimações fiscais, que a empresa não promoveu o estorno de crédito de ICMS, o Fisco constatou que a Autuada utilizou indevidamente o diferimento previsto no RE, em razão do não cumprimento das condições imperativas para fruição da benesse, sendo, portanto, esta a acusação fiscal do presente Auto de Infração.

Salienta-se que o art. 146 do CTN, destacado pela Defesa, trata do princípio da imodificabilidade do lançamento tributário, não se aplicando ao caso em questão, uma vez que, conforme demonstrado, não houve qualquer alteração no critério jurídico adotado pelo Fisco no lançamento.

Em manifestação fiscal, o Fisco apresenta os seguintes comentários:

Mas o estorno cabia à Impugnante realizar. Ao Fisco, após a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal visando auditar o diferimento nas saídas das bobinas para as unidades fabricantes do grupo, não cabia estornar o crédito acumulado, pois ele originou-se de notas fiscais de entrada regularmente emitidas. Ao auditar o diferimento parcial, o Fisco constatou o seu inadimplemento, ou seja, o descumprimento de condicionante para a fruição do benefício.

(...)

O Fisco evidentemente não alterou o critério jurídico do lançamento materializado no Auto de Infração 01.004084898-70. Ele mantém a acusação fiscal na presente manifestação de descumprimento de condicionante para a fruição do benefício, com a sua consequente descaracterização.

(...)

Portanto, é legal a descaracterização do diferimento, já que a Impugnante não cumpriu a condição para a sua fruição. Se a empresa não realizou vendas debitadas nas saídas de sucata, o estorno será total. As vendas da sucata de alumínio foram feitas pelas unidades fabricantes, onde elas se creditaram do ICMS referente à entrada das bobinas de alumínio, como se a sucata fosse um produto fabricado e não beneficiado pelos respectivos Regimes, fazendo jus a crédito proporcional de entrada. (Grifou-se).

Dessa forma, é totalmente equivocado o entendimento da Defesa de que houve “*alteração do critério jurídico*”.

Durante todo o processo de auditoria e lançamento, não houve qualquer mudança na interpretação dos dispositivos legais capitulados pelo Fisco, não sendo cabível a nulidade do processo por mudança de critério jurídico.

Noutro giro, a Impugnante argui insubsistência do Auto de Infração por “*ausência de fundamentação legal*”.

Afirma que, contrariando o disposto nos arts. 7º, 8º e 89 todos do RPTA, o Fisco lavrou o presente lançamento “*do qual não se tem certeza da fundamentação jurídica*”.

Segundo a Defesa, “*a fundamentação do Auto de Infração per se sobrepuja a legislação de regência, citando disposição genérica da Lei nº 5.530/1989 que não dispõe sobre uma hipótese de encerramento do diferimento do imposto e ainda busca supostamente aplicar os termos do Regime Especial*”.

Registra, também, que o Fisco “*se baseia em versão anterior do Regime Especial para dispor que a Impugnante deveria proceder ao estorno parcial dos créditos*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que “*não há lei que dê embasamento legal ao procedimento que se pretende aplicar*”.

Assim, requer “*a declaração de nulidade do presente lançamento fiscal, em razão da ausência de fundamento legal para a exigência ora combatida*”.

Também descabido o argumento de nulidade do lançamento por ausência de fundamentação legal.

Conforme destacado pelo Fisco, o art. 8º do RICMS/02, de mesma redação do art. 130 do RICMS/23, prevê que o imposto poderá ser diferido em hipóteses autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação:

RICMS/23

Art. 130 - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo VI, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo VIII e naquelas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

RICMS/02

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

(...)

(Grifou-se)

Por sua vez, o Regime Especial nº 45.000014960-69, concedido à Contribuinte pelo Superintendente de Tributação, expressa com clareza que, para fruição do diferimento parcial nele previsto, a empresa deverá estornar periodicamente eventual saldo credor de ICMS resultante das saídas alcançadas pelo diferimento.

Ou seja, se não houver o estorno de crédito de ICMS estabelecido no RE, a beneficiária do regime não poderá usufruir do diferimento parcial.

Portanto, não há dúvidas quanto à fundamentação legal da descaracterização do diferimento utilizado pela Autuada, em face ao não cumprimento de condição imprescindível para tal, restando, assim, improcedente o argumento de nulidade do lançamento.

Importa comentar que a Impugnante se engana quando afirma que o Fisco fundamentou o Auto de Infração com base em “*disposição genérica da Lei nº 5.530/1989*”. Conforme bem observado pelo Fisco, referida lei disciplina o ICMS no estado do Pará, sendo que, no presente caso, foram devidamente capitulados dispositivos vinculados à acusação fiscal, constantes da Lei nº 6.763/75, do regulamento mineiro e do Regime Especial concedido à Autuada.

A Impugnante reforça seu relato de que, desde o início do procedimento fiscalizatório, “*envidou seus maiores e melhores esforços para demonstrar não apenas*

a regularidade de seus procedimentos, como também se reportou à D. Fiscalização para que pudesse manter suas operações com a legislação de regência, se dispondo inclusive a se reunir com os representantes desta E. SEF/MG de forma a dirimir a questão gerada pela sistemática do regime especial em versão anterior”.

Reitera a reclamação de que o Fisco “deixou de analisar os fundamentos e documentos apresentados, os quais comprovariam a regularidade da operação da Impugnante, bem como desconsiderou o fato de que as negociações quanto ao regime especial estavam em curso, sob o único argumento de que não se poderia incorrer em decadência dos créditos questionados”.

Conclui que, “diante da ausência dessa análise, é certo que o presente Auto de Infração é nulo por ausência de motivação”.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

Pela importância, vale frisar que todas as operações realizadas pela Autuada bem como os fundamentos e documentos apresentados por ela em atendimento às intimações fiscais foram devidamente analisados pelo Fisco.

O fato de o Fisco não ter acatado tais fundamentos/argumentos apresentados pela empresa para afastar a exigência do estorno de crédito de ICMS (condição para a utilização do diferimento nas operações autuadas) não implica em ausência de motivação do lançamento.

Não há dúvidas de que a Autuada compreendeu perfeitamente a acusação fiscal que motivou o lançamento.

Ressalta-se que a própria Impugnante afirma, em sua peça de defesa, que “o presente Auto de Infração exige o recolhimento do ICMS diferido do período de março de 2020 a março de 2024, sob a justificativa de desatendimento da exigência de estorno de saldo credor desses períodos, nos termos do diferimento parcial previsto no art. 3º do e-PAT nº 45.000014960-69”.

Cumpra acrescentar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 todos do RPTA, bem como no art. 142 do CTN, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, todas as arguições de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que, no período de 01/03/20 a 31/03/24, a Autuada utilizou indevidamente o diferimento previsto no Regime Especial nº 45.000014960-69, do qual é detentora, em razão do não cumprimento das condições imperativas para fruição da benesse, dispostas no § 1º (ou parágrafo único - versão vigente a partir de 14/02/22) do art. 3º do RE:

e-PTA Regime Especial nº 45.000014960-69 (versão de 24/03/20 com **vigência de 31/03/20 a 13/02/22**)

(...)

SEÇÃO II

SAÍDA INTERNA DE MERCADORIAS

Art. 3º Fica autorizado o diferimento parcial de 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido nas saídas de bobinas de alumínio promovidas pela BALL com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste Estado, implicando carga tributária de 9% (nove por cento).

§ 1º Para fruição do disposto no caput, a BALL deverá:

a - realizar, exclusivamente, a aquisição de bobinas de alumínio de outros estados da Federação e a remessa para os estabelecimentos industriais da BALL localizados neste Estado, bem como realizar operações interestaduais com sucata de alumínio;

b - estornar, semestralmente, eventual saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial.

§ 2º Fica vedada a todos os estabelecimentos industriais do Grupo BALL localizados neste Estado a utilização de crédito do ICMS destacado em nota fiscal de entrada, referente às operações de compra e/ou transferências oriundas do estabelecimento da BALL, inclusive de mesmo grupo econômico, localizados em outros Estados.

(...)

(Grifou-se)

e-PTA Regime Especial nº 45.000014960-69 (versão de 07/02/22 **vigente a partir de 14/02/22**)

(...)

SEÇÃO II

SAÍDA INTERNA DE MERCADORIAS

Art. 3º Fica autorizado o diferimento parcial de 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido nas saídas de bobinas de alumínio promovidas pela BALL com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste Estado, implicando carga tributária de 9% (nove por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Para fruição do disposto no caput, a BALL deverá:

I - realizar, exclusivamente, a aquisição de bobinas de alumínio e/ou pastilhas de alumínio de outros estados da Federação e a remessa para os estabelecimentos industriais da BALL localizados neste Estado, bem como realizar operações interestaduais com sucata de alumínio;

II - estornar, ao fim de 18 (dezoito) meses, contados da publicação do Terceiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 008/2018, e, após esse prazo, a cada 6 (meses), eventual saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial previsto no caput deste artigo.

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que referido dispositivo (art. 3º do RE) trata de diferimento parcial de 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido nas saídas de bobinas de alumínio promovidas pela empresa autuada com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste estado, implicando em carga tributária de 9% (nove por cento), cujo tratamento foi autorizado somente mediante:

- aquisição de bobinas de alumínio de outros estados da Federação;
- remessa para os estabelecimentos industriais da BALL localizados neste estado;
- realização de operações interestaduais com sucata de alumínio; e
- estorno, periodicamente, de eventual saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial previsto no caput do art. 3º.

Nota-se, também, que o presente trabalho abrange as versões do Regime Especial nº 45.000014960-69 datadas de 24/03/20, com vigência de 31/03/20 a 13/02/22 (Anexo 8 do Auto de Infração), e de 07/02/22, vigente a partir de 14/02/22 (Anexo 9 do Auto de Infração), sendo que, no que tange à matéria aqui tratada, tais versões se diferenciam em relação à periodicidade do estorno de crédito de ICMS que a Contribuinte deve efetuar.

Enquanto a alínea “b” do § 1º do art. 3º do RE (vigente até 13/02/22), estabelece que o estorno deve ser feito semestralmente, o inciso II do parágrafo único do art. 3º do RE (vigente a partir de 14/02/22) determina que o estorno deve ser efetuado ao fim de 18 (dezoito) meses, contados da publicação do Terceiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 008/2018, e, após esse prazo, a cada 6 (seis) meses.

Os Anexos 10 e 11 do Auto de Infração contêm o Terceiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 008/2018, firmado entre o estado de Minas Gerais e a Contribuinte, cuja publicação ocorreu em 06/10/21, dando origem à versão do RE vigente a partir de 14/02/22.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em Relatório Fiscal Complementar ao Auto de Infração, o Fisco registra os seguintes fatos:

Tendo em vista que a empresa não estornou o crédito como previsto no Regime Especial 45.000014960-69, versão de 24/03/2020, com vigência de 31/03/2020 a 13/02/2022. O Fisco a intimou a realizar o estorno, Intimação 1, anexada ao e-PTA, com ciência em 07/11/2022. Em e-mail de 07/12/2022, Anexo 13. a empresa, alegando negociação com a SUTRI, Superintendência de Tributação, órgão da SEF que lhe concedeu o Regime, se negou a realizar o estorno nos seguintes termos:

(...)

O Sujeito Passivo foi novamente intimado a apresentar os estornos previstos nas duas versões do Regime Especial, Intimação 4, anexada ao e-PTA, com ciência em 27/09/2024.

A empresa solicitou prorrogação de 90 dias para cumprimento da Intimação, conforme sua resposta, Anexo 12, recebida por e-mail de 02/10/2024. O Fisco negou a prorrogação de 90 dias, mas estendeu o prazo para 11/10/2024. Nesta data, a empresa solicitou nova prorrogação do prazo por 60 dias. O Fisco, considerando os diversos procedimentos para a constituição do crédito tributário, o qual poderia decair já em março de 2025, negou o novo prazo pleiteado. E-mails referentes à Intimação 4 no Anexo 14.

Tendo em vista o não estorno do crédito conforme previsto no Regime Especial, o Fisco emitiu o AIAF Nº 10.000052043.53, cientificado à empresa em 14/11/2024, objetivando a comprovação do não cumprimento dos condicionantes para a fruição do diferimento e a sua consequente descaracterização. (Grifou-se).

Segundo o Fisco, “o Sujeito Passivo adquiriu as bobinas do estado de São Paulo e diferiu parcialmente em 50% o imposto das vendas para as unidades fabricantes de seu grupo, (...); **mas não estornou o crédito acumulado**”, conforme Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, que integra o Anexo 7 do Auto de Infração.

Afirma, também, que “as vendas de sucata gerada nas unidades fabricantes foram realizadas diretamente pelas próprias fabricantes”, e que “somente em março de 2024 o Sujeito Passivo passou a realizar operações com a sucata advinda de suas unidades fabricantes”.

Assim, em face à inexistência do estorno do saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial, findo os períodos elencados no art. 3º de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambas as versões do Regime Especial, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências do ICMS devido e da respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a descaracterização do diferimento de ICMS em questão (Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT constante do Anexo 1 do Auto de Infração).

Em relação à apuração do crédito tributário, o Fisco informa que:

(...)

O diferimento parcial concedido foi de 50% (cinquenta por cento) do imposto nas saídas de bobinas de alumínio. Assim, o ICMS devido, decorrente da descaracterização, tem valor igual ao destacado nas notas fiscais. Exemplo: a nota fiscal 000.002.727 de 31/03/2020, Anexo 15, tem os seguintes dados:

Dados da Nota Fiscal

NF	Data	CFOP	BC/ICMS	Alíquota	ICMS
002727	31/03/2020	5120	421.132,29	18,00%	37.901,90

Vê-se que, embora a nota fiscal destaque a alíquota de 18%, a aplicada foi de 9%, correspondendo ao diferimento de 50%:

BC/ICMS	Alíquota	ICMS
A	B	C = A * B
421.132,29	9,00%	37.901,90

Assim, o ICMS devido pela descaracterização é igual ao ICMS destacado, R\$ 37.901,90.

Entende-se que na base de cálculo destacada pelo Sujeito Passivo já foi embutido o imposto à alíquota de 18%, também destacada nos documentos fiscais.

O cálculo do ICMS devido se acha nos Anexos 02, 03, 04, 05 e 06, correspondentes respectivamente aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, onde se discriminam as operações por documento fiscal, item a item.

Nas planilhas, adotou-se para as notas fiscais de devolução valor negativo para o ICMS diferido; assim, na totalização mensal, ele atua como redutor do ICMS devido.

(...)

Por fim, ainda no Relatório Fiscal Complementar, o Fisco comenta que a Nota Fiscal (NF) nº 002.718, emitida em 30/03/20, conforme consta do Anexo 16 do Auto de Infração, foi indevidamente diferida, uma vez que “a versão do Regime

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial que previu o diferimento entrou em vigor com a ciência do Sujeito Passivo em 31/03/2020, nos termos do art. 36 da versão de 24/03/2020”:

e-PTA Regime Especial nº 45.000014960-69

Art. 36. Este Regime Especial, ora alterado, entra em vigor na data da ciência à BALL de seu deferimento e produzirá efeitos por prazo indeterminado, podendo ser revogado a qualquer tempo, mediante ato da autoridade competente, quando ocorrerem situações que justifiquem a revogação, visando à preservação dos interesses da Fazenda Pública.

O Fisco esclarece que, “quando da realização da operação de saída em 30/03/2020, acobertada pela nota fiscal 000.002.718, a versão que instituiu o diferimento ainda não estava em vigor”, e que, “embora a descaracterização se dê por não previsão de diferimento para esta operação, o ICMS devido é igualmente calculado como para as outras operações, cuja descaracterização se deu por não implementação dos condicionantes para fruição do instituto”.

Em sua defesa, a Impugnante informa, inicialmente, que “pratica o comércio atacadista de embalagens, partes, peças, máquinas e equipamentos para uso industrial, produtos siderúrgicos e metalúrgicos e resíduos e sucatas metálicos”.

Relata que em abril de 2018, se habilitou perante à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais -SEF/MG para a fruição do Regime Especial nº 45.000014960-69 e que “a despeito do pleno atendimento às prerrogativas exigidas nos termos do referido Regime Especial e da regularidade dos procedimentos adotados pela Impugnante para a operacionalização do referido diferimento, a Impugnante foi intimada, em outubro de 2022, pela D. Delegacia Fiscal de Pouso Alegre a prestar esclarecimentos a respeito do suposto descumprimento do benefício do diferimento parcial nas operações com bobinas de alumínio”.

Detalha que “referida intimação questionou sobre a pretensa ausência de estorno semestral de saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial, entre os períodos de março de 2020 a agosto de 2022”.

Registra que, nessa oportunidade, informou ao Fisco que:

(I) O benefício do diferimento previsto no art. 3º do regime especial do e-PTA-RE nº 45.000014960-69 havia sofrido modificações por ocasião do seu Terceiro Termo Aditivo, que alterou a alínea “b” do §1º para prever que a exigência de estorno de eventual saldo credor só seria aplicada após transcorrido 18 (dezoito) meses contados da publicação do referido Aditivo, de forma que não caberia se falar de estorno naquele momento. Veja-se:

b - estornar, ao fim de 18 (dezoito) meses, contados da publicação do presente Aditivo, e, após esse prazo, a cada 6 (meses), eventual saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo

diferimento parcial previsto no inciso VII do caput desta cláusula.

(II) A alteração do benefício em comento, e a ausência de estorno dos períodos anteriores, se deu em razão da impossibilidade da Impugnante de aproveitamento pleno do próprio benefício, posto que uma das finalidades do benefício era utilizar o saldo credor das operações com bobinas de alumínio nas operações de venda de sucatas de alumínio, o que restou impossibilitado diante da previsão de recolhimento de ICMS antecipação nas operações interestaduais com tais produtos. Note-se:

a - realizar, exclusivamente, a aquisição de bobinas de alumínio de outros estados da Federação e a remessa para os estabelecimentos industriais da BALL localizados neste Estado, bem como realizar operações interestaduais com sucata de alumínio;

(III) Considerando as tratativas conduzidas junto à SEF/MG, visando a adequação do referido regime especial, em particular do benefício de diferimento ora analisado, visto que não era possível dar vazão aos saldos credores das operações de bobinas de alumínio no prazo estipulado pelo benefício, pugnou pela dilação do prazo de resposta à intimação. (Grifou-se).

Segundo a Impugnante, a presente autuação “*desconsidera por completo que a impossibilidade de aplicação plena do benefício fiscal se deu em razão de um entrave legal, e não pela conduta adotada pela Impugnante, que sempre agiu com transparência, diligência e boa-fé no que tange às suas obrigações*”.

Tecendo comentários de forma genérica, a respeito de regime especial de tributação (legislação, conceito), e especificamente de algumas cláusulas do RE em discussão, destaca que “*vem cumprindo fielmente com todas as suas obrigações, bem como com as condições, requisitos e termos de investimento do Regime Especial*”.

Para sustentar sua tese de defesa, a Impugnante registra os seguintes fatos:

- na operacionalização do Regime Especial, grande parte dos insumos e matérias-primas – bobinas de alumínio - eram importadas, com aplicação do “*benefício do TTS – Corredor da Importação*”;

- em razão de mudanças no custo desses produtos no mercado externo, “*passou a realizar sua aquisição no mercado interno, essencialmente em operações interestaduais*”;

- tendo em vista a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos para fins de fruição do crédito presumido incidente sobre as operações de venda de latas e tampas de alumínio, “*não poderia registrar créditos de ICMS decorrente da aquisição desses produtos, o que inviabilizaria suas operações*”;

- “diante disso, em tratativas diretas com a SEF/MG, a Secretaria estipulou a implementação do benefício previsto no art. 3º do e-PTA nº 45.000014960-69, de forma que a Impugnante pudesse compensar os créditos apurados na entrada dessas operações (I) com o débito da saída das bobinas entre as empresas do mesmo grupo da Impugnante; e (II) com o débito da saída subsequente de sucatas de alumínio, decorrentes do processo industrial de fabricação de latas e tampas de alumínio”;

- “em março de 2020 foi assinado o 2º Termo Aditivo do Protocolo de Intenções, regulamentando, dentre outras questões, a possibilidade de as empresas signatárias do regime especial utilizarem o saldo credor gerado nas operações de aquisição interestadual de bobinas de alumínio para compensar com as saídas de sucatas de alumínio”;

- “residualmente, foi determinada na alínea “b” do art. 3º que o eventual saldo credor resultante das operações alcançadas pelo diferimento deveria ser estornado semestralmente”, ou seja, “apenas os créditos não compensados com a remessa das bobinas para os estabelecimentos da Impugnante ou com a saída de sucatas de alumínio seriam estornados”;

- as operações interestaduais com sucatas de alumínio se encontravam sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST pelo adquirente das mercadorias, conforme estipulado pelo Convênio ICMS nº 36/2016, fato que “inviabiliza” a utilização plena do regime especial, “uma vez que o saldo credor oriundo da diferença entre a alíquota interestadual - em regra de 12% (doze por cento) considerando o Estado de São Paulo como principal fornecedor dessa matéria-prima - e saída a 9% (nove por cento), não poderia ser compensado com as saídas de sucatas de alumínio”;

- “diligentemente, realizou diversas tratativas com a SEF/MG de forma a revisar os termos do seu Regime Especial, uma vez que a exigência de estorno contida no artigo 3º, §1º, ‘b’, do e-PTA-RE nº 45.000014960-69 seria incompatível com a tributação das operações previstas no benefício, considerando que justamente as operações nas quais os saldos credores poderiam ser compensados encontravam-se impossibilitadas diante da previsão do Convênio ICMS nº 36/2016”.

Segundo a Defesa, “a exigência de estorno dos saldos credores resultantes da diferença entre a alíquota de entrada – 12% - e de saída – 9% - se transformaria em um custo de elevado valor nas operações da Impugnante, tornando a aplicação do benefício completamente desvantajosa, além de representar uma evidente afronta a própria finalidade do benefício, que não era tornar a Impugnante credora nessas operações e exigir todo o estorno dos créditos, mas utilizar os créditos para compensar com as saídas de sucatas, estornando-se apenas EVENTUAL saldo credor, como a própria norma traz”.

Dando continuidade aos esclarecimentos, a Impugnante pontua, ainda, os seguintes fatos:

- “o entrave permaneceu até a publicação do Convênio ICMS nº 35/2021, que possibilitou afastar a incidência do ICMS-ST nessas operações”;

- “a internalização do Convênio ICMS nº 35/2021 na legislação mineira só ocorreu com a publicação do Decreto nº 48.455, de 29 de junho de 2022, que internalizou o convênio no art. 125-A do antigo RICMS/MG”;

- “somente em julho de 2023 foi publicada a Portaria SUTRI nº 1.287/2023, que credenciou a Impugnante no referido tratamento”.

Alega, assim, que, “durante todo o período de março de 2020 a julho de 2023, a Impugnante não pode compensar os créditos oriundos de suas aquisições interestaduais de bobinas com os débitos das saídas das sucatas de alumínio”.

Acrescenta que, diante disso, foi firmado “o 3º Termo Aditivo, que, dentre outras alterações, modificou a alínea ‘b’ para exigir o estorno dos saldos credores apenas a partir do 3º Termo, após o transcurso de 18 (dezoito) meses da sua publicação, e, após esse período, semestralmente”.

Entende que “a própria SEF/MG reconheceu a impossibilidade de exigência de estorno de crédito para os períodos nos quais sequer era possível dar vazão aos saldos credores, bem como dilatou o prazo para o primeiro estorno”.

Afirma que, “nessa ocasião, não houve qualquer questionamento por parte da Secretaria quanto a eventual falta de estorno de saldos credores por parte da Impugnante, tampouco a SEF/MG vedou a utilização do benefício, mas sim o adequou às necessidades da Impugnante e o prorrogou”.

Defende que, “mesmo após a publicação do referido Termo, continuou impossibilitada de proceder com a compensação dos créditos das operações de bobinas de alumínio com os débitos das saídas de sucatas, incorrendo em considerável acúmulo de créditos até julho de 2023, de forma que, para dar vazão aos saldos credores de todo esse período, necessitaria de uma nova revisão do benefício”.

Segundo a Defesa, “a sistemática de estorno dos saldos credores foi consideravelmente prejudicada em razão do longo período que a Impugnante foi acumulando saldo credor sem a possibilidade de compensá-lo da única forma possível”.

Argumenta que, “mesmo com a dilação do prazo, a demora na internalização do Convênio ICMS nº 35/2021 e no credenciamento da Impugnante, bem como a existência do volumoso montante desses saldos impossibilitou a Impugnante de operacionalizar adequadamente o benefício fiscal, de maneira que o estorno dos saldos credores continuaria a representar um real custo da sua operação”.

De acordo com a Impugnante, não havendo forma de compensar os créditos relativos à aquisição de bobinas com os débitos da saída de sucata de alumínio, deveria ser afastada ou revisada a etapa seguinte de estorno do saldo credor remanescente à compensação.

Entende que “sua aplicação nesse cenário incorreria em manifesta violação aos próprios termos e finalidade do benefício fiscal, que (I) exige o estorno de apenas eventual saldo credor, e não de todo o saldo credor oriundo de sua aplicação; e (ii) foi instituído justamente visando evitar a situação na qual os créditos de ICMS das aquisições de bobinas se tornassem custo na operação da Impugnante”.

Assevera que, “em razão do extenso período no qual restou impossibilitada de utilizar tais saldos credores, a Impugnante incorreu em um acúmulo desses valores, de forma que, mesmo após a obtenção de seu credenciamento possibilitando a compensação dos créditos das aquisições de bobinas com os débitos das saídas de sucatas, necessita dar vazão aos saldos acumulados de períodos passados, de forma que a exigência de estorno semestral de eventuais saldos de novos períodos representa um entrave na aplicação do benefício”.

Registra que “tem buscado uma reavaliação deste benefício no âmbito do seu regime especial, conforme já foi feita anteriormente pelo 3º Termo Aditivo, com vistas a dar pleno atendimento aos termos do benefício e adequá-lo à realidade de suas operações”.

Defende que “não cabe se falar em descumprimento do diferimento, quando sequer era possível proceder com a aplicação do incentivo nos exatos termos dispostos no Regime Especial”.

Contudo, não obstante a longa dissertação argumentativa apresentada pela Impugnante, tais argumentos não devem ser acolhidos.

Inicialmente, vale reproduzir a contextualização feita pelo Fisco em sua manifestação fiscal do caso em análise:

Contextualizando, o Grupo Ball possui 3 (três) unidades fabricantes de latas e tampas de alumínio, Ball Beverage Can South America S.A., Inscr. Est. 525.601424.00-15, Ball do Brasil S.A., 251.955157.00-95, e Ball Embalagens Ltda., Inscr. Est. 003371266.00-57. Todas possuem regimes especiais que adotam o recolhimento efetivo de 3% do valor das operações de saída dos produtos beneficiados. Em contrapartida, os regimes vedam a apropriação de crédito dos insumos para a fabricação dos produtos beneficiados. Assim, o crédito de aquisição das bobinas de alumínio de seu fornecedor, Novelis do Brasil Ltda, CNPJ 60.561.800/0041-09, deve ser estornado. Os regimes permitem a apropriação de crédito proporcional dos insumos nas saídas não beneficiadas, como exportação, remessa para zona franca de Manaus e transferência. Também permite a apropriação de crédito proporcional de entrada dos insumos, no caso de fabricação de outros produtos, diferentes de latas e tampas, não beneficiados pelo crédito presumido.

(...)

O Grupo Ball, que já recolhe ICMS com alíquota reduzida de 3%, quer também apropriar-se do crédito de entrada das bobinas de alumínio, o que é vedado nas unidades fabricantes. Buscou, então, realizar esta apropriação de maneira indireta por meio do Regime Especial da Impugnante.

A Impugnante, que é empresa comercial, portanto não sujeita ao estorno de crédito de entrada das bobinas, acordou com a SUTRI, via regime especial, que poderia adquirir as bobinas de fora do Estado, apropriando-se do crédito de 12%, destacado nas operações interestaduais, e na saída para as suas unidades fabricantes, onde o crédito de entrada deve ser estornado para as operações beneficiadas, o imposto seria diferido em 50%, ou seja, o imposto destacado corresponderia a alíquota de 9% e não 18%, previsto para as operações internas. Isto evidentemente leva ao acúmulo de crédito. Para a fruição do diferimento, a Impugnante também deveria realizar operações de venda de sucata originada nas unidades fabricantes e estornar periodicamente a diferença entre o crédito acumulado e o débito de venda de sucata. Como a venda de sucata de alumínio está, pelo Convênio ICMS nº 36 de 03/06/2016, sob o regime de substituição tributária para frente, a responsável pelo pagamento do imposto era a destinatária da sucata, a empresa Novelis do Brasil Ltda, CNPJ 60.561.800/0041-09. Desse modo as saídas de sucata destinadas à destinatária não eram debitadas, o que resultava, pela regra do regime especial, no estorno total do crédito acumulado.

O Fisco registra também que *“o Convênio nº 35/2021, que alterou o Convênio nº 36/2016, possibilitou a inaplicabilidade do sistema de substituição tributária às operações de saída de sucata de alumínio em operações interestaduais e as Portaria SUTRI nº 1.287 publicada em 08/06/2023, e Portaria SUTRI nº 1.367, publicada em 08/03/2024, que revogou a anterior, credenciaram a Impugnante para a inaplicabilidade”*.

Apenas a título de comentário, o Fisco pontua que, *“em 18/02/2025, foi publicada a Portaria SUTRI nº 1.449, que revogou a Portaria SUTRI nº 1.367, retornando as operações ao regime de substituição tributária”*, sendo que *“esta última portaria não produz nenhum efeito sobre o lançamento, pois o último período autuado foi março de 2024”*.

Assim, após o credenciamento em 08/06/23, a Contribuinte teria que destacar débito de ICMS nas notas fiscais de venda de sucata de alumínio para a empresa destinatária, Novelis do Brasil, cujos valores poderiam ser compensados com o crédito relativo à aquisição das bobinas de alumínio, o que reduziria o saldo credor, objeto de estorno, nos termos do Regime Especial.

Conforme informações trazidas aos autos pelo Fisco, mesmo com o credenciamento, em 08/06/23, a Contribuinte não realizou vendas de sucata de alumínio, que continuaram a ser feita diretamente pelas unidades fabricantes, e que, somente em março de 2024, a empresa autuada passou a dar saída de sucata com destino à Novelis do Brasil, ou seja, *“as operações de venda de sucata para a Novelis do Brasil, no período autuado, foram realizadas pelas unidades fabricantes, à exceção*

de março de 2024, em que houve vendas pela Impugnante e pelas unidades fabricantes”.

Porém, o fato de a Autuada não ter promovido operações de saída de sucata de alumínio não afasta a obrigatoriedade da empresa, estabelecida no Regime Especial, de estornar o saldo credor.

No período em que as operações interestaduais de venda de sucata de alumínio eram sujeitas à substituição tributária, bem como no período em que a Contribuinte não realizou vendas de sucata de alumínio, o crédito acumulado de ICMS seria compensado apenas com os valores debitados nas operações de saída de bobinas de alumínio, devendo, assim, ser estornado todo o saldo de crédito de ICMS remanescente.

A expressão constante do Regime Especial de “*eventual saldo credor*” (destacou-se), objeto de estorno, não se limita a saldo credor de valor irrisório ou inexistente, como quer interpretar a Defesa.

A Impugnante alega a “*impossibilidade de aplicação plena do benefício fiscal*”, esclarecendo que, embora a legislação tenha permitido a compensação dos débitos de ICMS das saídas de sucata com o saldo credor do imposto, estava sendo inviável o pleno atendimento das condições postas no Regime Especial, mesmo com a dilação de prazo, pois o estorno do saldo credor continuava “*a representar um real custo da sua operação*”, tornando a aplicação do benefício de diferimento “*completamente desvantajosa*”.

Contudo, a alegação de que o estorno do saldo credor gera aumento do custo da operação, tornando desvantajoso para a empresa, não pode ser justificativa para a inadimplência da Contribuinte em relação às obrigações postas no Regime Especial.

Se não era possível o cumprimento do estorno periódico de saldo credor de ICMS nos termos estabelecidos no Regime Especial, a Autuada não poderia ter utilizado o diferimento, ainda que tenha observado as demais condições estabelecidas. Conforme registrado pelo Fisco, “*não pode a Impugnante utilizar do benefício apenas a parte que a beneficia*”.

O direito da Impugnante ao diferimento parcial é claramente condicionado ao cumprimento das cláusulas previstas no Regime Especial, devidamente acordadas entre a Autuada e o estado de Minas Gerais.

Se assim não fosse, tal requisito de estorno de saldo credor de ICMS não seria tratado como condição, mas sim como faculdade, o que não aconteceu no presente caso.

Fato é que a Autuada descumpriu o Regime Especial a ela concedido, deixando de efetuar o estorno periódico de saldo credor de ICMS.

Os regimes especiais são concedidos para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas e nas hipóteses previstas no regulamento do tributo. Nos termos do art. 58 do RPTA, o beneficiário do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar.

RPTA

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 comunicação à autoridade fiscal concedente.

(...)

Portanto, os regimes especiais são facultativos, podendo o contribuinte renunciar a qualquer tempo. No entanto, ao concordar com o regime especial, os contribuintes ficam obrigados ao cumprimento das disposições nele expressas, implicando anuência a todas as suas cláusulas.

Por oportuno, é de amplo conhecimento que os regimes especiais, relativamente aos seus signatários, constituem-se, durante sua vigência, em verdadeira norma específica a ser respeitada pelas partes, geradora de direitos e obrigações aos mesmos, sempre de conformidade com a legislação que permitiu sua existência e estipulou suas condicionantes.

Ademais, sendo certo que não se encontra contemplada entre as atribuições e competência do CCMG apreciar ou deliberar acerca da conveniência ou finalidade do tratamento tributário diferenciado na forma de regimes especiais de tributação, a análise do CCMG se restringe ao exame e apreciação das razões de fato e de direito que ensejaram a atuação do Fisco em face da circunstância apresentada nos autos.

Como já exposto, o Regime Especial em questão se deu com fundamento no Protocolo de Intenções nº 008/2018 e seus Termos Aditivos, firmado entre a Autuada e o estado de Minas Gerais.

Assim, à luz da competência atribuída ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, conforme art. 184 da Lei nº 6.763/75, se a Autuada, detentora do Regime Especial, ciente de todos os comandos nele contidos, não renunciar a ele, deve 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 art. 3º do RE.

Vale acrescentar que a alegada boa-fé da Impugnante não lhe socorre, pois, conforme já mencionado em sede de preliminar, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente/responsável, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do CTN, que prescreve que a intenção do agente/responsável é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Portanto, correto o procedimento fiscal de descaracterização do diferimento de ICMS aplicado indevidamente pela Autuada nas operações objeto de autuação, tendo em vista o descumprimento de condição imprescindível para fruição do benefício

previsto no Regime Especial em comento, restando, assim, corretas as exigências fiscais.

A Impugnante defende, também que, desde o início da aplicação do diferimento previsto no regime especial, *“a SEF/MG já estava ciente da situação da Impugnante, e, por ocasião do 3º Termo Aditivo não só manteve o benefício fiscal, como também afastou a necessidade de estorno dos períodos anteriores ao 3º Termo Aditivo, uma vez que a Impugnante sequer poderia dar vazão aos saldos credores desses períodos”*.

Entende que *“os termos do benefício são bastante explícitos ao indicar que o estorno dos saldos credores se iniciaria apenas pela publicação do 3º Termo Aditivo, devendo o primeiro estorno ser efetivado 18 (dezoito) meses após a publicação do Aditivo, e após isso, semestralmente”*.

Frisa que *“a situação de impossibilidade de compensação dos créditos oriundos da aplicação do diferimento parcial com as saídas de sucatas de alumínio”* foi devidamente comunicada à SEF/MG, *“que estava ciente do entrave e concedeu a alteração do benefício no Regime Especial, não só o adequando às necessidades da Impugnante, como também o prorrogando”*.

Segundo a Defesa, *“tal posição adotada pela SEF/MG evidencia sua plena anuência às condutas adotadas pela Impugnante, que já havia informado não estar procedendo com o estorno em razão do entrave enfrentado na compensação dos saldos credores”*.

Aduz que *“suas tratativas junto à SEF/MG, que originaram as alterações no referido Aditivo, foram justamente no sentido de afastar a necessidade de estorno dos saldos credores nos períodos nos quais os créditos das aquisições interestaduais de bobinas não puderam ser compensados com as saídas interestaduais de sucatas de alumínio”*.

Assim, reclama que *“é indubitável a impropriedade da alegação da D. Fiscalização de descumprimento do benefício para os períodos anteriores à publicação do 3º Termo Aditivo, tolhendo o direito da Impugnante à utilização do diferimento parcial nesses períodos e exigindo-se o pagamento do imposto diferido”*.

Reitera a conclusão de que, *“a despeito do 2º Termo já prevê a necessidade de estorno dos saldos credores, essa obrigatoriedade só passou a ser exigida a partir da publicação do 3º Termo Aditivo”*, afirmando, ainda, que essa interpretação é óbvia, pois *“a própria SEF/MG, na formalização do 3º Termo Aditivo poderia ter questionado a ausência dos saldos credores por parte da Impugnante dos períodos anteriores e não o fez, posto que já havia sido informada pela própria Impugnante dos problemas relacionados à aplicação do benefício”*.

Dessa forma, a Impugnante pede, *“em caso de subsistência da presente exigência fiscal”*, que o lançamento *“seja retificado para desconsiderar a exigência de recolhimento do ICMS diferido para períodos anteriores à publicação do 3º Termo Aditivo ao seu Regime Especial”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, verifica-se que a Impugnante se equivoca ao interpretar a redação do Regime Especial, especialmente em relação ao Terceiro Termo Aditivo, pois esse documento não desobriga a Autuada da realização dos estornos de crédito de ICMS no período de 31/03/20 a 13/02/22. Ao contrário do entendimento da Defesa, o Terceiro Termo Aditivo não revogou a legislação anterior (RE vigente até 13/02/22) e nem convalidou os créditos acumulados anteriormente (no período de 31/03/20 a 13/02/22).

Pela importância, vale reproduzir novamente o parágrafo único do art. 3º do RE:

e-PTA Regime Especial nº 45.000014960-69 (versão vigente a partir de 14/02/22).

(...)

Parágrafo único. Para fruição do disposto no caput, a BALL deverá:

(...)

II - estornar, ao fim de 18 (dezoito) meses, contados da publicação do Terceiro Termo Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 008/2018, e, após esse prazo, a cada 6 (meses), eventual saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial previsto no caput deste artigo.

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que houve apenas uma prorrogação do período de estorno dos créditos acumulados a partir de 14/02/22, de 6 (seis) para 18 (dezoito) meses, retomando, em seguida, para o período de 6 (seis) meses.

Para melhor ilustrar os períodos de estorno dos créditos acumulados, de acordo com o Regime Especial nº 45.000014960-69, o Fisco elaborou os seguintes quadros:

(...)

Para a versão do Regime Especial 45.000014960-69 de 24/03/2020, com vigência de 31/03/2020 a 13/02/2022, tem-se a identificação dos períodos de acúmulo de eventual saldo credor e meses nos quais a Ball deveria realizar o estorno:

Período	Mês do Estorno
mar/2020 a ago/2020	set/20
set/2020 a fev/2021	mar/21
mar/2021 a ago/2021	set/21
set/2021 a 13/fev/2022	mar/22

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o Regime Especial 45.000014960-69 de 07/02/2022, com vigência a partir de 14/02/2022, tem-se a identificação dos períodos de acúmulo de eventual saldo credor e meses nos quais a Ball deveria realizar o estorno:

Período	Mês do Estorno
14/fev/2022 a mar/2023	abr/23
abr/2023 a set/2023	out/23
out/2023 a mar/2024	abr/24

(. . .)

Portanto, quando da entrada em vigor, em 14/02/22, da versão do Regime Especial que estabeleceu novos períodos para estorno de acúmulo de crédito de ICMS, a Autuada já deveria ter estornado os créditos de acordo com os períodos indicados no primeiro quadro elaborado pelo Fisco.

Assim, razão não assiste à Impugnante, pois a interpretação por ela dada ao parágrafo único do art. 3º do RE não encontra guarida, na medida em que não consta do RE que os créditos de ICMS acumulados até 13/02/22 não precisariam ser estornados.

Não pode a Autuada, ciente e em concordância com o tratamento tributário acordado, querer modificar as disposições do Regime Especial como lhe convém.

O fato de, à época da formalização do Terceiro Termo Aditivo, a Fiscalização não ter questionado a Contribuinte a respeito da ausência dos estornos dos saldos credores acumulados até aquele momento, não homologa o procedimento da empresa de não efetuar os estornos devidos e nem afasta a acusação fiscal da presente autuação.

Vale lembrar que, após a publicação do Terceiro Termo Aditivo, a Contribuinte foi intimada pelo Fisco, em 07/11/22, a justificar a ausência dos estornos de crédito de ICMS estabelecidos no Regime Especial.

Em resposta à intimação, a Contribuinte alegou que estava alinhando com a Superintendência de Tributação – Sutri um novo termo aditivo para, segundo a empresa, “*deixar claro o prazo inicial de contagem do estorno do saldo credor da BICLT Pouso Alegre, decorrente da compra/venda de metal*”.

Em 27/09/24, o Fisco novamente intimou a Contribuinte a apresentar os estornos determinados pelo Regime Especial, mas a empresa insistiu com a alegação de que estaria em contato com a Superintendência de Tributação - SUTRI para rever os termos do Protocolo de Intenções e formalizar outro termo aditivo.

No entanto, até o momento, não foi formalizado qualquer documento nesse sentido, estando, portanto, válida a norma estabelecida no Regime Especial alterado pelo Terceiro Termo Aditivo, ou seja, de vigência a partir de 14/02/22, cuja interpretação é exatamente nos termos do defendido pelo Fisco.

Ressalta-se que, mesmo na vigência dos novos prazos para estorno dos créditos acumulados a partir de 14/02/22, a Autuada não promoveu qualquer glosa.

Assim, reitera-se que, não havendo o estorno do saldo credor resultante das saídas alcançadas pelo diferimento parcial, relativo a todo o período autuado, deixando de cumprir o estabelecido no art. 3º de ambas as versões do Regime Especial, correto o procedimento fiscal de descaracterizar o diferimento do ICMS aplicado pela Autuada em suas operações de saída de bobinas de alumínio com destino a seus estabelecimentos industriais localizados neste estado, restando, assim, corretas as exigências fiscais.

Noutra vertente, e considerando que o diferimento trata de “*mera técnica de arrecadação*”, na qual o pagamento do imposto é postergado para um momento ou etapa posterior, a Defesa aduz, ainda, que, “*a despeito da aplicação do diferimento parcial resultar em um recolhimento na saída das bobinas de alumínio de metade do ICMS devido, fato é que na operação posterior, o cliente da Impugnante só poderá se creditar do imposto destacado no documento fiscal, de forma que o ICMS diferido será recolhido por ocasião da saída posterior das bobinas*”.

Reportando-se ao art. 132 do RICMS/23 (correspondente ao art. 9º-A do RICMS/02), a Impugnante afirma que “*a própria previsão do diferimento no RICMS/MG já impõe a conclusão de que o pagamento do ICMS diferido é feito na saída subsequente tributada, mesmo que goze de crédito presumido*”:

RICMS/23

Art. 132 - O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria.

Conclui ser “*completamente insubsistente o Auto de Infração em epígrafe, ao exigir o recolhimento de ICMS diferido quando este já foi pago em etapa posterior à saída com diferimento*”, incorrendo em bitributação da operação.

Entretanto, como já demonstrado, o diferimento parcial praticado pela Autuada não esteve autorizado durante todo o período autuado, tendo em vista o descumprimento de condição necessária para tal.

Desse modo, se não lhe era permitido praticar o diferimento não há que se falar em transferência do momento do recolhimento do imposto devido em suas operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do descumprimento de condição imprescindível para o gozo do diferimento, esteve a Autuada obrigada, durante todo o período autuado, a praticar a tributação integral no momento de suas saídas objeto de autuação.

Como praticou o diferimento irregularmente, incorreu a Autuada em falta de pagamento de imposto devido ao estado de Minas Gerais, o qual é considerado vencido desde a emissão dos documentos fiscais objeto de autuação, por força da disposição contida no art. 89, inciso III do RICMS/02:

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:

(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença; (grifou-se).

(...).

Acresça-se que, em função do princípio da não cumulatividade do ICMS, havendo quitação integral do crédito tributário, as empresas destinatárias poderão se creditar do valor do imposto ora exigido, para compensação com os seus débitos futuros, não havendo o que se falar em bitributação na cadeia de circulação da mercadoria.

Em manifestação fiscal, o Fisco aborda essa questão da seguinte forma:

Outro equívoco da Impugnante é quanto à afirmação de que no diferimento o imposto já estaria recolhido na operação posterior, conforme o art. 132 do RICMS/2023.

Sim, ele já estaria recolhido, mas para as operações regularmente diferidas. No presente caso houve a descaracterização do diferimento. As operações de saída das bobinas passaram a ser tributadas a 18% e não 9. Assim o imposto é devido nos períodos de apuração correspondentes às operações de saída das bobinas. O imposto se acha vencido, conforme mostra o demonstrativo do crédito tributário, pois os fatos geradores do imposto ocorreram no período de mar/2020 a mar/2024.

Após o recolhimento, os destinatários das operações poderão apropriar o crédito observando evidentemente as vedações contidas em seus respectivos regimes especiais. A isso chamamos de justiça tributária. (Grifou-se).

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, inclusive em relação à irregularidade de utilização indevida do diferimento do imposto na Nota Fiscal (NF) nº 002.718, emitida pela Autuada em 30/03/20, data anterior ao período de vigência do RE, que iniciou em 31/03/20, cuja irregularidade não foi objeto de contestação pela Defesa.

A Impugnante alega, também, a *“impossibilidade de exigência de penalidade no caso concreto em razão do disposto no art. 100 do CTN”*.

Defende esse posicionamento nos seguintes termos:

Em linha com o exposto, a SEF/MG estava consciente da situação enfrentada pela Impugnante quanto à operacionalização do diferimento parcial, o que fica evidente tanto dos esforços empreendidos para a formalização do Convênio ICMS nº 35/2021, quanto da renovação e alteração do benefício fiscal por ocasião do 3º Termo Aditivo.

Nesse sentido, as disposições do referido Termo já são suficientes para depreender que, naquela ocasião, a SEF/MG se posicionou pela manutenção do benefício fiscal – mesmo diante de sua inaplicabilidade parcial nos períodos anteriores – visto que não só alterou o benefício adequando-o a situação da Impugnante como também o prorrogou.

Diante disso, conforme demonstrado no tópico III.1, é evidente que a presente autuação representa um posicionamento manifestamente contrário ao adotado pela SEF/MG!

Por essa razão, em boa-fé e em linha com as diversas tratativas e os atos normativos expedidos pelas SEF/MG – que sempre esteve a par da situação da Impugnante e jamais alegou violação à sistemática do benefício sub judice, a Impugnante possuía o entendimento de que não deveria ser feito o estorno de saldos credores dos períodos nos quais não estava sequer possibilitada de utilizá-los para compensação com as saídas de sucatas de alumínio.

Sendo assim, a Impugnante entende que não pode ser punida apenas em razão da repentina mudança do entendimento das Autoridades Fiscais, que representam nítida violação ao princípio da confiança, segurança-jurídica, boa-fé e da proibição de comportamentos contraditórios.

(...)

Portanto, em linha com o que estabelece o parágrafo do art. 100, do CTN, a Impugnante requer, ao menos, que seja excluído do Auto de Infração a cobrança das penalidades, sob pena de violação do princípio da

confiança, segurança-jurídica, boa-fé e da proibição de comportamentos contraditórios. (Grifos originais).

Entretanto, conforme já demonstrado em sede de preliminar, durante todo o processo de auditoria e lançamento, não houve qualquer mudança na interpretação dos dispositivos legais e normativos que regem a matéria.

Se a Contribuinte tivesse, de fato, observado o Regime Especial a ela concedido pelo estado de Minas Gerais, teria realizado os estornos periódicos do saldo credor de ICMS, mesmo diante da inexistência de débito do imposto relativo à operação de saída de sucata de alumínio, que poderia ser compensado com o crédito acumulado.

E mais, o Terceiro Termo Aditivo jamais desobrigou a empresa autuada da realização dos estornos e nem convalidou os créditos acumulados anteriormente.

Dessa forma, não se vislumbra, no presente processo, qualquer *“mudança de entendimento”* na aplicação das normas de regência, como quer fazer crer a Impugnante, não havendo que se falar em aplicação do art. 100 do CTN.

De forma subsidiária, *“na hipótese de não ser entendido pelo cancelamento integral do Auto de Infração ou pela relevação ou afastamento da multa de revalidação imposta”*, e considerando que se trata de penalidade *“que possui natureza jurídica de multa moratória”*, a Impugnante requer que a multa de revalidação seja reduzida ao *“montante de 20% (vinte por cento) sobre o valor da obrigação tributária exigida, em linha com o entendimento exarado pelo STF”*.

Contudo, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, aplicada pelo Fisco em razão da ausência de recolhimento do imposto devido pela Autuada nas operações objeto de autuação, foi apurada de acordo com os percentuais estipulados na legislação tributária, à qual este Conselho de Contribuintes se encontra adstrito em seu julgamento, nos termos do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA).

A Impugnante pontua, ainda, a respeito de *“ilegalidade da incidência da correção monetária e juros de mora sobre a multa”*.

Afirma que, *“no caso concreto, a penalidade aplicada foi corrigida monetariamente desde a ocorrência do fato gerador”*, sendo que, *“a despeito da clareza da legislação tributária ao definir que a multa se converte em obrigação principal apenas a partir da lavratura do Auto de Infração, está sendo tratada como se fosse imposto, sendo atualizada desde a data dos fatos geradores objeto da Autuação”*.

Sustenta, também, que, *“por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, deve incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal”*, nos termos do art. 161 do CTN.

Defende que *“é evidente que os juros de mora não devem e não podem incidir sobre a multa de revalidação imposta, uma vez que essa penalidade não retrata uma obrigação principal, mas sim um encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, mais uma vez se equivoca a Defesa, pois os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo bem como sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Por seu turno, a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre o imposto e as multas e quanto à data a partir da qual os juros de mora deverão ser cobrados:

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).

Ressalta-se que a exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela incidirá também os juros de mora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao assunto, pertinente reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções*, leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente nestes autos.

Ressalta-se que não justifica a conversão do julgamento em diligência, conforme pleiteado pela Impugnante, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para demonstrar com precisão os fatos, não carecendo de qualquer retificação no lançamento.

Pelo exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Andre Luiz Menon Augusto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Dimas Geraldo da Silva Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 28 de agosto de 2025.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CS/P