

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.762/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001813506-01
Impugnação: 40.010151566-81
Impugnante: Deckel Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda
IE: 518075577.00-26
Proc. S. Passivo: Marcelo da Silva Prado
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatada a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCM 3907.6000) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. ICMS e multa de revalidação são exigidos em Auto de Infração distinto.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/01/16 a 31/12/16, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCM 3907.6000) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

A exigência fiscal se restringe à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.001813004-68), que tramitará juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 105/122, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 471/502.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 503/531, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/01/16 a 31/12/16, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCM 3907.6000) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

A exigência fiscal se restringe à Multa Isolada estabelecida nos art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.001813004-68), que tramitará juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda).

A irregularidade apurada no PTA nº 01.001813004-68, que deu origem ao presente lançamento, foi assim narrada pelo Fisco em seu Relatório Fiscal:

Relatório Fiscal

PTA nº 01.001813004-68

“... 7. Dos Fatos:

Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos fiscais, que a DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS, no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, deixou de recolher ICMS no valor original de R\$... (Código de Ocorrência 01.007.999 – Diferimento – Descaracterização / Outros), incidente nas saídas de PET em Flake (NCM 3907.6000) para a empresa VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, localizada ...

A DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS é, no período fiscalizado, aderente ao Regime Especial/PTA número 45.000000450-47, concedido pela Superintendência de Tributação à empresa

VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, bem como seu estabelecimento distribuidor homônimo, IE 518.217.164.01-67. O referido Regime Especial autoriza 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 VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, para utilização, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados no Anexo II deste regime.

No cumprimento da ordem de serviço 08.200002482.61, emitiu-se o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) de nº 10.000036592.21 para verificar, no exercício de 2016, a regularidade das operações de venda com diferimento da DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS com fundamento na legislação tributária e no Regime Especial concedido aos destinatários.

Ao diferir indevidamente o pagamento do ICMS referente às operações de saída, em desconformidade com o Regime Especial 45.000000450-47 no período fiscalizado, o sujeito passivo ficou sujeito à exigência do ICMS e das multas de Revalidação e Isolada, respectivamente previstas no Art. 56, inciso II, e no Art. 55, Inciso XXXVII, ambos da Lei 6.763/75.

Por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, a multa isolada foi exigida apenas do sujeito passivo, DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS, no Auto de Infração número 01.001813506-01.

Emitiu-se o presente Auto de Infração, elegendo-se o destinatário das mercadorias, VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, como coobrigado, para o qual foi emitido o AIAF de nº 10.000036619.35, para exigência do ICMS devido e da correspondente Multa de Revalidação, conforme se demonstra a seguir.

8. Do Regime Especial/PTA Nº 45.000000450-47 e do Termo de Adesão:

A VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, ..., bem como seu estabelecimento distribuidor homônimo, IE 518.217.164.01-67, ..., são detentores

do Regime Especial PTA n° 45.000000450-47, com data de Vigência de 06/03/2012 a 31/12/2032, cuja Seção II dispõe o seguinte em seu Artigo 3°, após alteração promovida em 24/07/2014:

[...]

A Deckel teve seu pedido de Adesão ao Regime Especial da Viscotech homologado em 15/04/2014, com data de início de Vigência fixada em 23/04/2014, e data final em 31/12/2032. A Cláusula Primeira do Termo de Adesão estatui que a aderente (DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS):

I – reconhece todos os termos e condições que tratam do diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias relativo à industrialização por encomenda e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime;

Tanto a Cláusula Primeira do Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA n° 45.000000450-47 quanto o Art. 3° do próprio regime deixam claro que os produtos a terem saída com diferimento do imposto devem ser aqueles fabricados pelo remetente e dentro do Estado de Minas Gerais, não sendo permitido o diferimento nas saídas de produtos adquiridos para comercialização.

Importante destacar que no período de 2016, conforme telas do SICAF contidas nos Anexos VI e VII, o quadro societário da unidade da Viscotech Indústria e da unidade do Sujeito Passivo é o mesmo.

9. Da Irregularidade Constatada:

Ao verificar as notas fiscais eletrônicas do período de 2016 emitidas pelo Sujeito Passivo, constatou-se que o sujeito passivo deu saídas, sob o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e ao abrigo do diferimento (CST 51), de mercadorias classificadas na NCM 3907.6000 (PET em Flake e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, fundamentando-se para a aplicação do referido diferimento, conforme declaração prestada pelo contador da empresa em resposta à Intimação DFPC00049/2020, contida no Anexo I, no Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA n° 45.000000450-47.

Uma vez que a aplicação de diferimento está autorizada nas saídas promovidas por “industrial fabricante”, conforme artigo 3° do Regime Especial, e

como nas Notas Fiscais emitidas pela Deckel consta CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), foi realizada no dia 10/11/2020 uma visita aos estabelecimentos das três empresas do grupo (Viscotech Indústria, Viscotech Distribuidora e Deckel), localizadas no mesmo pátio industrial. O objetivo da visita foi conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade. Em 16/11/2020 foi enviada ao Sujeito Passivo a Intimação DFPC00141/2020, com o seguinte questionamento:

‘Para o ano de 2016, qual a modalidade de industrialização aplicada ao produto ‘Resina PET Flake’, cujas saídas sob CST 51 são destinadas à Viscotech Indústria (IE 518.217.164.00-86)?’

Em resposta, o contador da empresa enviou a seguinte declaração:

‘No ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto ‘Resina PET Flake’ foi a desumidificação com o reacondicionamento’.

[...]

Portanto, de acordo com o referido artigo e seu parágrafo terceiro, o industrial fabricante é aquele que realiza em seu próprio estabelecimento as operações de transformação e montagem.

Uma vez que a Deckel, segundo resposta dada à Intimação DFPC00141/2020, aplicou sobre o produto ‘Resina PET Flake’, NCM 3907.6000, constantes nas Notas Fiscais de Saídas emitidas sob CFOP 5102 e CST 51 (Diferimento), destinadas à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, a ‘desumidificação com o reacondicionamento’, restou claro ao Fisco que não foi aplicado ao referido produto os processos de transformação ou montagem, e portanto a Deckel não atuara como industrial fabricante da Resina PET Flake destinada à Viscotech Indústria.

Por fim, como o artigo terceiro do Regime Especial determina que na aquisição interna de mercadorias por parte do estabelecimento industrial da Viscotech o diferimento só pode ser aplicado nas saídas promovidas por “estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais” a ela destinadas, na condição de aderente ao referido Regime, o Fisco verificou que as saídas promovidas pela Deckel com destino à Viscotech Indústria da mercadoria ‘Resina PET Flake’ não poderiam ocorrer ao abrigo do diferimento, por não ter sido aplicado ao referido

produto as operações descritas nas alíneas 'a' e 'c' do parágrafo terceiro do artigo 222 do RICMS/2002.

Portanto, embora a Deckel, conforme será explanado no tópico seguinte, produza a Preforma de PET e atue neste caso como industrial fabricante, o mesmo não ocorre em relação ao produto 'Resina PET Flake' recebido em seu estabelecimento e destinado, após a 'desumidificação com o reacondicionamento', ao estabelecimento industrial da Viscotech.

10. Das Operações do Grupo Viscotech – Deckel:

Após análise das Notas Fiscais emitidas pelas unidades da Deckel, Viscotech Indústria e Viscotech Centro de Distribuição e a visita realizada ao pátio industrial, pode-se traçar, dentre outras operações praticadas individualmente, mas de menor relevância, por cada uma das unidades de maneira independente:

1 – Saídas de 'Resina PET Flake' sob CST 51 e CFOP 5102 da Deckel para Viscotech Indústria;

2 – Saídas de 'Resina PET' processada sob CST 51 e CFOP 5151 da Viscotech Indústria para Viscotech Centro de Distribuição;

3 – Saídas de 'Resina PET' processada sob CST 00 e CFOP 5102 da Viscotech Centro de Distribuição para Deckel;

4 – Saída de Preforma de PET, resultante da Resina PET processada recebida, sob CST 00 e CFOP 5101 ou 6101, da Deckel para destinatários diversos.

Portanto, como dito no tópico anterior, a DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS comporta-se como Industrial Fabricante quando promove as saídas de Preforma de PET, mas não quando envia à Viscotech Indústria sob diferimento (CST 51) e com CFOP 5102 a mercadoria 'Resina PET Flake', conforme resposta dada à Intimação DFPC00141/2020: 'No ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto 'Resina PET Flake' foi a desumidificação com o reacondicionamento'.

Agindo dessa maneira, a DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS, ao passo que promove saídas sob diferimento (CST 51) ao detentor do Regime Especial na condição de Aderente, recebe do mesmo mercadorias sob tributação normal de ICMS (CST 00), acumulando créditos do referido Imposto em sua conta gráfica ..." (Grifou-se)

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, o "Histórico da Concessão do Regime Especial", destacando que "em 02 de abril de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2013, a Viscotech foi beneficiada com o regime especial de diferimento do ICMS nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de estabelecimento mineiro (Regime Especial do PTA nº 45.000000450-47)”.

Salienta que, “como consta do artigo 3º, do referido regime especial, faziam jus ao diferimento do ICMS as resinas de PET adquiridas pela Viscotech de contribuinte mineiro que fossem utilizadas em processo industrial na fabricação das mercadorias elencadas no Anexo II. O regime especial alcançava as compras de resinas de PET adquiridas pela Viscotech de qualquer contribuinte mineiro (independentemente de ser o fornecedor estabelecimento industrial ou não)”.

Regime Especial Original (16.000431648-77)

Vigência até 31/08/14

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas por contribuinte mineiro com destino ao estabelecimento industrial acima em epígrafe, doravante denominado VISCOTECH INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no anexo II deste regime especial e na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais.

Acrescenta que, “como consta do artigo 4º, do regime especial, o diferimento do ICMS a que se refere o artigo 3º ficava condicionado à assinatura de um **termo de adesão** pelos fornecedores da Viscotech, contendo ‘cláusula expressa de conhecimento de concordância com a sistemática operacional’ do referido regime especial”.

Regime Especial Original (vigência até 31/08/14)

Art. 4º A eficácia do disposto nesta Seção está condicionada à assinatura de Termo de Adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo anexo a este Regime Especial, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento da VISCOTECH INDÚSTRIA.

§ 1º O Termo de Adesão será parte integrante deste Regime Especial e necessariamente juntado ao PTA.

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

§ 3º A Delegacia Fiscal responsável pelo acompanhamento do detentor deste regime especial deverá encaminhar à DF responsável pelo acompanhamento do estabelecimento fornecedor aderente cópias reprográficas do Regime Especial e do Termo de Adesão devidamente homologado.

Informa, nesse sentido, que “assinou, em 15 de abril de 2014, o ‘Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47’, pelo qual aderiu ao regime especial da Viscotech”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TERMO DE ADESÃO AO REGIME ESPECIAL / PTA Nº 45.000000450-47

CONTRIBUINTE ADERENTE: DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA.

INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº: 518.075577.0026 CNPJ Nº: 03.735194/0001-61

ENDEREÇO: Av. João Pinheiro, 3515 MUNICÍPIO: Poços de Caldas - MG

O titular da Delegacia Fiscal de Poços de Caldas HOMOLOGA a ADESÃO da empresa identificada em epígrafe, doravante denominada SIGNATÁRIA, ao Regime Especial PTA Nº 45.000000450-47 (16.000431648-77), doravante denominado Regime Especial, concedido à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA., estabelecida à Avenida Celanese, 3100, no Município de Poços de Caldas, MG, inscrita no CNPJ sob nº 03.735194/0001-61 e no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob nº 518.217164.0086, mediante as condições expressas nas seguintes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMEIRA

Por este instrumento, a empresa signatária (fornecedor aderente):

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

II - fica ciente de que as saídas de mercadorias com diferimento do pagamento do ICMS, na forma autorizada pelo Regime Especial, poderá implicar em eventual acúmulo de crédito do imposto, cuja utilização poderá ser autorizada na forma disciplinada no Anexo VIII do RICMS, Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Destaca que, como consta do referido termo de adesão, “*aderiu, mediante expressa autorização do titular da Delegacia Fiscal de Poços de Caldas, ao regime especial de diferimento do ICMS objeto do PTA nº 45.000000450-47, nos exatos termos desse regime especial*”, ou seja, quando aderiu ao regime especial de diferimento de ICMS concedido à Viscotech, “*o fez mediante ciência e anuência das regras do regime especial então vigentes – que, como vimos abarcava as vendas de resinas de PET feitas por contribuintes mineiros (no caso específico a Impugnante era e é um estabelecimento industrial)*”.

Assim, segundo a Impugnante, quando aderiu ao regime especial, “*preenchia absolutamente todos os requisitos para o diferimento do ICMS, pois (I) era contribuinte mineiro e industrial (sua sede ficava em Poços de Caldas), (II) comercializava matérias-primas elencadas no Anexo I, do PTA nº 45.000000450-47 (resinas de PET) e (III) a Viscotech utilizava as resinas de PET como matéria-prima para a produção de mercadorias elencadas no anexo II, do PTA nº 45.000000450-47*”, isto é, teria seguido estritamente o regime especial então vigente.

Esclarece que “*em 24 de julho de 2014 a Viscotech negociou a extensão dos benefícios tributários para operações de importação e assinou um adendo ao PTA nº 45.000000450-47. O adendo ao regime especial teve uma modificação na redação do artigo 3º, para admitir o diferimento do ICMS apenas sobre as matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários adquiridos pela Viscotech de estabelecimento industrial fabricante localizado em Minas Gerais*”.

PTA nº 45.000000450-47

Vigência a partir de 01/09/14

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas

por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento industrial acima em epígrafe, doravante denominado VISCOTECH INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II deste Regime Especial e na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais.

Afirma, porém, que *“aos olhos das empresas, nada havia sido mudado, até porque a Impugnante é uma indústria e é localizada em Poços de Caldas – MG”*, ressaltando que a “DECKEL” é estabelecimento industrial fabricante e que o objetivo do regime especial foi atingido.

Nessa linha, a Impugnante alega que a controvérsia estabelecida nestes autos gira em torno do conceito de estabelecimento industrial fabricante adotado pelo Fisco, que seria diverso do estabelecido na legislação federal e do conceito usual do direito tributário, tendo partido das seguintes premissas: (I) a Impugnante faria beneficiamento das resinas de PET vendidas à Viscotech” e (II) o RICMS/02 define como estabelecimentos industriais fabricantes apenas aqueles que realizem processos de transformação e montagem.

Complementa que *“a Fiscalização alegou que a Impugnante não seria um estabelecimento industrial fabricante nos exatos termos do RICMS/MG, pois no seu entender os produtos vendidos com diferimento teriam sido apenas beneficiados e, por conseguinte, as resinas de PET vendidas à Viscotech não fariam jus ao diferimento do ICMS estabelecido no regime especial PTA nº 45.000000450-47 (em sua redação de 24 de julho de 2014) e que foi aderido e homologado para a Impugnante”*.

Ressalta, no entanto, que *“a Fiscalização está equivocada. A Impugnante é, sim, um estabelecimento industrial fabricante e como veremos a resina PET flake sofre sim um processo de transformação”*.

Argumenta, nesse sentido, que o conceito de estabelecimento industrial fabricante pode ser extraído de uma interpretação sistemática da legislação de regência do IPI, cujos dispositivos levam à conclusão de que estabelecimento industrial fabricante é todo estabelecimento que realize, ele próprio, atividade de industrialização, pois:

- *“O CTN, em seu artigo 46, parágrafo único, assevera que ‘considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo’”*.

- *“O Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – ‘RIPI’), por sua vez, define em seu artigo 4º que “caracteriza industrialização qualquer operação”que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação), II – a*

que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento) e IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)””.

Sustenta, dessa forma, que os “processos de transformação, beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento são, a toda evidência, operações de industrialização, conforme definições trazidas nos incisos I, II e IV, do artigo 4º, do RIPP”, acrescentando que “o artigo 8º, do RIPI, define estabelecimento industrial como sendo aquele que ‘executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento’, ao passo que o artigo 9º, do RIPI, traz quinze hipóteses de estabelecimentos que, apesar de não realizarem atividades de industrialização, equiparam-se a estabelecimentos industriais”.

Logo, nas palavras da Impugnante, “o conceito de estabelecimento industrial fabricante está intrinsecamente ligado àqueles estabelecimentos que sejam contribuintes do IPI e que não sejam considerados estabelecimentos equiparados a industriais (previstos no artigo 9º, do Regulamento do IPI). São, portanto, estabelecimentos industriais fabricantes aqueles que realizem, eles próprios, atividades de industrialização (transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento, reacondicionamento ou renovação). São esses os estabelecimentos que fabricam produtos industrializados, visto que produto industrializado é todo o produto que tiver sido submetido aos processos de industrialização citados no artigo 4º do RIPP”.

Após reproduzirem o relatório do Auto de Infração, a Impugnante reafirma que, “para a Fiscalização, a Impugnante fazia beneficiamento e o reacondicionamento das resinas de PET vendidas à Viscotech e não seria um estabelecimento industrial fabricante, pois, segundo o artigo 222, § 3º, do RICMS/MG, somente seriam industriais fabricantes os estabelecimentos que realizam processos de transformação ou montagem – o beneficiamento e o reacondicionamento não seriam, aos olhos da Fiscalização, atividades típicas de estabelecimentos industriais fabricantes”.

Porém, na visão da Impugnante, “a interpretação da Fiscalização é demasiadamente equivocada, pois desnatura os conceitos de ‘industrialização’ e ‘estabelecimento industrial fabricante’ formados a partir do estudo da legislação do IPI e ignora o próprio processo de industrialização aplicado pela Impugnante que não é singelo como descrito pela Fiscalização”, pois a desumidificação das resinas de PET por ela realizada é o processo pelo qual:

(I) um operador abastece o silo de desumidificação com 2 toneladas de Resina de PET utilizando um sistema de transporte pneumático;

(II) uma vez dentro do silo a Resina de PET é submetida a um fluxo de ar quente (a 180 graus celsius com ponto de orvalho de 30 graus celsius negativos);

(III) ao passar pela Resina de PET o ar se resfria e retira a umidade da resina de PET;

(IV) o ar agora frio e úmido passa por um sistema de regeneração em circuito fechado que eleva novamente a temperatura para 180 celsius e reduz a umidade para o equivalente a um ponto de orvalho de -30 graus celsius negativos; e

(V) após 2 horas de permanência no silo nas condições descritas acima a Resina de PET é considerada desumidificada e é descarregada do silo e embalada em sacos de 500 quilogramas.

Ressalta que, *“nesse processo, a resina de PET sofre uma mudança em suas propriedades físico-químicas (cristalização). Originalmente, a resina de PET é transparente como uma garrafa de PET e suas moléculas estão em uma configuração amorfa (sem posicionamento definido). Concluído o processo de desumidificação, as moléculas de PET se rearranjam e formam estruturas conhecidas por esferulitos; a nova estrutura de esferulito permite que o PET, ao invés de amolecer à temperatura de 80 graus celsius (temperatura de transição vítrea) passe a não mais amolecer, e sim a fundir a 230 graus celsius. A toda evidência, é uma transformação”, complementando que “a nova configuração molecular obtida após a desumidificação é fundamental para que a resina de PET não amoleça e não se cole nos secadores de granulação utilizados pela Viscotech em seu processo industrial”.*

Salienta que, *“ainda que continuemos a falar em resinas de PET, com o mesmo NCM, após o processo engendrado pela Impugnante temos um novo produto e com uma utilização diversa. O que se enquadra perfeitamente como um processo de transformação, o que encerra com a premissa do auto de infração”.*

Salienta, ainda, que *“o próprio auto de infração PTA nº 01.001813004-68 reconhece que a Impugnante também realiza operações de transformação (produz preformas de PET), caracterizando-se, conseqüentemente, como estabelecimento industrial fabricante até mesmo sob a ótica do conceito demasiadamente restritivo (e equivocado) de estabelecimento industrial fabricante trazido pelo artigo 222, § 3º, do RICMS/MG”.*

Aduz que, *“na tentativa de contornar esse fato e distorcer o próprio regime especial, a autuação afirma que a Impugnante não seria um estabelecimento industrial fabricante especificamente daquelas resinas de PET vendidas à Viscotech, motivo pelo qual o diferimento do ICMS nessas operações não seria cabível”.*

No entanto, na visão da Impugnante, *“essa interpretação extrapola os limites objetivos fixados no artigo 3º, do regime especial PTA nº 45.000000450-47 (em sua redação pós julho de 2014), já que a condicionante ‘estabelecimento industrial fabricante ESPECIFICAMENTE das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pela Viscotech’ (ou redação congênere) não está prevista em nenhuma das cláusulas do regime especial em questão”, isto é, “o que se extrai do adendo ao Regime Especial, admitindo-se que o conceito do RICMS/MG se sobreponha a legislação federal, é que para gozar do diferimento a Viscotech deve adquirir de estabelecimento industrial mineiro mercadorias que sejam matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem. Não há em nenhum lugar do texto*

do regime especial a condição de que apenas produtos transformados ou montados seriam passíveis de receber o diferimento do ICMS”, vale dizer, aceitar a validade dessa autuação seria adicionar uma condição ausente ao regime especial e a seu texto.

Cita o art. 111 do CTN, segundo o qual “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre, suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção” e sustentam que, “consequentemente, não se pode pretender incluir na redação do artigo 3º, do regime especial PTA nº 45.000000450-47, expressão que dele não conste (e que sequer está presente em nenhum outro dispositivo desse mesmo regime especial)”, ou seja, não se pode presumir na lei palavras que nela não estejam presentes – de modo que a interpretação fazendária de que o regime especial somente se aplicaria às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pela Viscotech de estabelecimento industrial fabricante que tenham passado por transformação ou montagem não se sustentaria.

Segundo o entendimento da Impugnante, “as autuações trazem notável insegurança jurídica ao deturparem o espírito do incentivo criado pelo Estado de Minas Gerais. O objetivo do referido incentivo é fazer com que mercadorias sejam industrializadas em território mineiro, gerando empregos e contribuindo com a economia local de Minas Gerais”.

Conclui, nesses termos, que “no caso em julgamento, o objetivo do incentivo fiscal foi plenamente atingido: a Viscotech, empresa mineira, adquiriu da Impugnante, empresa industrial também mineira, matéria-prima para industrialização em seu complexo industrial localizado em território mineiro”, motivo pelo qual seria manifestamente descabida a cobrança da multa isolada, já que as operações realizadas estariam sujeitas ao diferimento do ICMS.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, constata-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o argumento da Impugnante, no sentido de que o diferimento do ICMS vem sendo usufruído desde abril de 2014, sem que tenha havido qualquer questionamento por parte do Fisco (PTA nº 01.001813004-68), não produz qualquer efeito sobre o presente lançamento, pois é dever do contribuinte observar fielmente as disposições contidas em Regime Especial por ele firmado com este Estado.

Assim, observado o prazo decadencial, o Fisco não só pode, como deve, iniciar ação fiscal sempre que detectar eventuais irregularidades e, se for o caso, formalizar o respectivo lançamento, para a cobrança do crédito tributário correspondente.

Ressalte-se que o Regime Especial nº 45.000000450-47 (antigo Regime Especial nº 16.000431648-77), como reconhecido pela própria Impugnante, sofreu alteração em sua redação em julho de 2014, com vigência a partir da data de sua ciência (01/09/14), não sendo plausível, portanto, a alegação no sentido de que “aos olhos das empresas, nada havia sido mudado”.

É bem verdade que a redação anterior do Regime Especial originalmente formalizado (Regime Especial nº 16.000431648-77), não mais vigente, previa uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição menos restritiva, ao determinar que o diferimento se aplicava ao ICMS incidente sobre as saídas promovidas por contribuinte mineiro como destino ao estabelecimento da “VISCOTECH”, e não de estabelecimento industrial fabricante mineiro, como acontece atualmente, porém tal fato não autoriza ao estabelecimento autuado (aderente) e ao estabelecimento detentor do Regime a descumprirem as normas estabelecidas no RET vigente no período objeto da presente autuação (exercício de 2016).

Ademais, nos termos estabelecidos no art. 184 da Lei nº 6.763/75, compete a este E. Conselho, única exclusivamente, dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre os Sujeitos Passivos e a Fazenda Pública Estadual, ou seja, no presente caso, cabe a este Conselho apenas examinar se o crédito tributário formalizado está ou não respaldado nas normas do regime especial vigente à época dos fatos geradores.

Lei nº 6.763/75

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

Nessa linha, verifica-se que o cerne da presente lide reside no fato de se verificar se o estabelecimento autuado tem ou não o direito à utilização do diferimento do ICMS previsto no Regime Especial nº 45.000000450-47, o que será analisado nas linhas que se seguem.

Como já afirmado, o art. 3º do Regime Especial nº 45.000000450-47 autoriza a utilização do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias efetuadas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centro de distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da do contribuinte detentor do regime especial, nos seguintes termos:

PTA-RE nº: 45.000000450-47

Contribuinte: VISCOTECH Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.

Data da Ciência: 01/09/14

Seção II

Aquisição Interna

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento industrial acima em epígrafe, doravante denominado VISCOTECH INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas

sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II deste Regime Especial e na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais.

Parágrafo único. O diferimento previsto no caput não se aplica:

I - à entrada de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação;

II - aos produtos cujo imposto já tenha sido pago ou retido por substituição tributária.

Art. 4º A eficácia do disposto nesta Seção está condicionada à Adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo anexo a este Regime Especial, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento da VISCOTECH INDÚSTRIA.

§ 1º O Termo de Adesão será parte integrante deste Regime Especial e necessariamente juntado ao PTA.

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

§ 3º A homologação do termo de adesão deverá ser informada à DF responsável pelo acompanhamento fiscal do estabelecimento fornecedor. (Grifou-se)

Por sua vez, o art. 222, inciso II do RICMS/02 estabelece o conceito de industrialização da seguinte forma:

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

[...]

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

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

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

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

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

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

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

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

[...]

§ 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.

(Grifou-se)

Por seu turno, o § 3º acima define como industrial fabricante somente aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" acima.

Portanto, o regime especial em análise, ao utilizar a expressão "industrial fabricante", já exclui a possibilidade de aplicação do diferimento do ICMS nele previsto, nos casos em que o estabelecimento remetente não se enquadrar nas hipóteses do art. 222, inciso II, alíneas "a" e "c" do RICMS/02.

A hipótese prevista na alínea "c" não se aplica ao presente caso, uma vez que, notoriamente (de acordo com as informações contidas nos autos), o produto PET em Flake (NCM 3907.6000) não é obtido mediante processo de montagem (reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma).

Lado outro, o diferimento do ICMS, como não poderia deixar de ser, aplica-se à operação, estando, portanto, vinculado à mercadoria que é destinada ao estabelecimento detentor do regime especial.

Assim, no período objeto a autuação, para que pudesse usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, o estabelecimento autuado teria que se enquadrar na categoria de industrial fabricante da mercadoria remetida à "VISCOTECH", ou seja, deveria haver, em seu próprio estabelecimento, um processo de industrialização, exercido sobre matérias-primas e/ou produtos intermediários, do qual resultasse o produto PET em Flake (NCM 3907.6000), caracterizado como um produto novo, obtido a partir de um processo de transformação.

Logo, a correta interpretação do art. 3º do Regime Especial nº 45.000000450-47 c/c art. 222, § 3º do RICMS/02 deve ser no sentido de que o remetente da mercadoria (Autuada, no presente caso), para fins de fruição do

diferimento do ICMS, nas saídas de mercadorias com destino à detentora do regime especial, deve ser caracterizado como industrial fabricante das mesmas mercadorias a que o diferimento estiver vinculado.

Não se trata, como afirmado pela Impugnante, de ofensa ao disposto no art. 111, do CTN, com inclusão “*na lei de palavras que nela não estejam presentes*”, e sim de interpretação do próprio texto estabelecido no art. 3º do Regime Especial nº 45.000000450-47 c/c art. 222, § 3º do RICMS/02, sem que se exija que a norma tenha redundâncias ou pleonasmos como “industrial fabricante da própria mercadoria” ou outras do mesmo gênero.

Nesse sentido, analisando-se o Relatório Fiscal, verifica-se que, no estabelecimento autuado, inexiste qualquer processo de transformação de matérias-primas e/ou produtos intermediários, do qual resulte, como um produto novo, a mercadoria PET em Flake (NCM 3907.6000), pois em tal relatório constam as seguintes informações, dentre outras:

Em 16/11/20 foi enviada à Autuada a Intimação DFPC00141/2020, com o seguinte questionamento: para o ano de 2016, qual a modalidade de industrialização aplicada ao produto “Resina PET Flake”, cujas saídas sob CST 51 são destinadas à Viscotech Indústria?

Em resposta, o contador da empresa enviou a seguinte declaração: “no ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto ‘Resina PET Flake’ foi a desumidificação com o reacondicionamento”.

Nas notas fiscais de saída que acobertaram as remessas do produto PET em Flake (NCM 3907.6000) à “VISCOTECH” constou a informação, quanto à natureza das operações, de que se tratava venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 5.102), sem que tenha havido qualquer alteração do código NCM desse produto.

Além disso, diversamente do alegado, o processo de “desumidificação das resinas de PET” citados pela Impugnante não revela a existência de qualquer tipo de transformação, do qual resulte, como já afirmado, a mercadoria PET em Flake (NCM 3907.6000), como um produto novo.

Como bem salienta o Fisco, ainda que se admitisse algum tipo de industrialização, o mencionado processo de “desumidificação” seria, no máximo, “*um beneficiamento, ou um melhoramento, pois a mercadoria continuaria sendo a mesma, sem sofrer qualquer transformação para uma nova espécie*”, isto é, a resina não sofreria qualquer alteração de sua natureza, continuando a ser uma “Resina PET”.

Saliente-se, porém, que o Fisco contesta até mesmo essa desumidificação, afirmando, em sua manifestação, que na visita por ele realizada “*não foi observada nenhuma etapa de desumidificação, ou mesmo, de cristalização, entre a entrada e a remessa da resina à VISCOTECH*”.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, onde constam maiores detalhes e argumentos sobre essas e outras questões, os quais são integralmente ratificados:

Manifestação Fiscal

(PTA nº 01.001813004-68)

“... A irregularidade foi detectada pela primeira vez quando o Fisco verificou as Notas Fiscais eletrônicas do período de 2016 emitidas pela Deckel e constatou que ela havia promovido saídas, sob o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e ao abrigo do diferimento (CST 51), de mercadorias classificadas na NCM 3907.6000 (PET em Flake) destinadas à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, fundamentando-se para a aplicação do referido diferimento, conforme declaração prestada pelo contador da empresa, em resposta à Intimação DFPC00049/2020, no Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47.

Portanto, é importante destacar que as notas fiscais de saída emitidas pela Deckel destacam o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), apontando dessa maneira que naquelas operações ela agia como um distribuidor que dava saída ao PET em Flake recebido de terceiros, e não como um industrial, o que não lhe daria o direito à aplicação do Diferimento nas saídas para a Viscotech, conforme disposto no art. 3º do Regime Especial do qual ela é aderente.

A despeito dessa informação, destacada pela própria empresa em suas notas fiscais de saída, o Fisco decidiu arguir o contador da empresa a respeito da aplicação do referido Diferimento, e ele declarou que a aplicação do benefício se devia ao Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47.

A partir desse momento, o Fisco interpretou que havia um conflito entre o CFOP 5102 destacado pela própria empresa e a regra que ela afirmava seguir para a aplicação do Diferimento.

Foi realizada, então, uma visita aos estabelecimentos de Deckel e Viscotech no dia 11/11/20 com o objetivo de conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade, bem como sanar o conflito existente nas notas fiscais de saída emitidas pela Deckel, uma vez que elas continham CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e CST 51 (Diferimento), ao passo que o referido diferimento só seria permitido se a Deckel atuasse como industrial fabricante, conforme disposto no Regime Especial, e o CFOP destacado fosse 5101 (venda de mercadoria de produção própria), o Fisco

enviou à Deckel em 16/11/2020 a Intimação DFPC00141/2020, com o seguinte questionamento:

“Para o ano de 2016, qual a modalidade de industrialização aplicada ao produto “Resina PET Flake”, cujas saídas sob 18 CST 51 são destinadas à Viscotech Indústria (IE 518.217.164.00-86)?”

Em resposta, o contador da empresa enviou a seguinte declaração:

“No ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto ‘Resina PET Flake’ foi a desumidificação com o reacondicionamento”.

Destaca-se de imediato que em sua declaração a Impugnante em nenhum momento sinaliza que o processo empregado poderia sinalizar transformação ou montagem, uma vez que o fruto da desumidificação não é a ‘obtenção de espécie nova’ (transformação) ou um ‘novo produto ou unidade autônoma resultante da reunião de produtos, peças ou partes’ (montagem), conforme disciplinado pelo artigo 222, II, alíneas “a” e “c” (RICMS/2002) para que o estabelecimento fosse classificado como Industrial Fabricante nas referidas operações, conforme determina o mesmo artigo 222 em seu parágrafo 3º.

[...]

À luz do artigo 222, e com base na resposta fornecida pela própria Impugnante, não restou dúvida ao Fisco que a desumidificação e o reacondicionamento aplicados ao ‘PET em Flake’ pela Deckel não passam de beneficiamento e reacondicionamento, pois são as operações, segundo as alíneas ‘b’ e ‘d’ do inciso II do artigo 222, que importam em ‘modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto’ e ‘alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria’, respectivamente.

[...]

Destaca-se ainda que não houve alteração de NCM do produto ‘Resina PET Flake’, após a “desumidificação com o reacondicionamento” promovido pela Deckel, o que comprova que não houve no processo a obtenção de uma espécie nova, como ocorre no processo de transformação, não promovido pela Deckel neste caso.

[...]

Portanto, resta claro que a própria Deckel, em sua resposta à intimação, afirmou realizar o beneficiamento e reacondicionamento, uma vez que da desumidificação jamais poderá resultar numa espécie nova, conforme definido na modalidade de transformação, muito menos uma montagem, pois o PET em Flake foi apenas desumidificado e reacondicionado para ser efetuada a saída para a Viscotech. Destaca-se o cuidado do Fisco não apenas em realizar a visita e conhecer os processos realizados por Deckel e Viscotech, mas principalmente de questionar a Deckel a respeito da modalidade de industrialização aplicada ao PET em Flake. As conclusões do Fisco a respeito da prática da Deckel são, portanto, fruto das informações fornecidas pelo seu próprio contador em resposta à intimação, e não de uma mera suposição aventada pelo Fisco.

Em 27/05/2020 o Fisco enviou à Deckel a Intimação DFPC 00049/2020, solicitando:

‘... Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, conforme disposto nos artigos 176 a 188 do Anexo V do RICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº. 43.080, de 13/12/2002;

- Declaração com resposta à seguinte pergunta: Nas saídas no período de 2016 de Resina Flake, NCM 3907.6000, sob CST 51 e CFOP 5102, destinadas à Viscotech (IE 518.217.164-0086), conforme exemplo em anexo da Nota Fiscal 12.856, de 26/04/2016, em qual item do Anexo II ou do Regime Especial PTA 45.000000450-47, de acordo com o destacado no campo Reservado ao Fisco na Nota Fiscal, está embasado o Diferimento aplicado à operação?’

Em resposta, a Impugnante enviou ao Fisco por e-mail, conforme documentos anexados, um livro de Controle de Produção e Estoque completamente em desacordo com o que determina a legislação, como por exemplo, dentre outras falhas, o ‘número e folha do livro Registro de Entradas ou do livro Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido escriturado, e a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso’, conforme estipula o formato estabelecido pelo artigo 177 do Anexo V do RICMS/2002. A Análise do Registro de Controle de Produção e Estoque é fundamental ao Fisco para analisar os números das notas fiscais de entrada, qual material que foi recebido na empresa (se garrafas usadas ou a resina já em formato Flake), se a produção ocorreu ou não no próprio estabelecimento.

No entanto, nenhuma dessas informações foi encontrada.

Em resposta à pergunta realizada pelo Fisco, a Deckel apresentou a seguinte declaração, junto com uma cópia assinada do Termo de Adesão:

‘O Diferimento está embasado conforme Termo de Adesão em anexo.’

[...]

Se a própria Deckel afirma que a aplicação do Diferimento nas saídas de Resina PET em Flake para a Viscotech está embasada no Termo de Adesão ao Regime Especial, é obrigatório o conhecimento por parte da aderente de todas as obrigações contidas no Regime Especial, além da legislação estadual do ICMS pelo simples fato de ser contribuinte do imposto. Mas em vez disso as Impugnantes insistem em se pautar na legislação do IPI para abonar as operações praticadas com aplicação do Diferimento de ICMS, ao arrepio do disposto no artigo 110 do CTN, uma vez que o conceito de ‘transformação’ não está alcançado pela limitação imposta pelo referido artigo, não havendo, portanto, impedimento para que a legislação tributária estabeleça sua definição, circunscrevendo seus efeitos para fins tributários.

Portanto, frise-se que quem define o que é transformação, beneficiamento e reacondicionamento é a legislação tributária mineira, definições as quais se encontram no artigo 222, inciso segundo e respectivas alíneas.

Em 13/07/2020 o Fisco enviou a Deckel a Intimação DFPC00070/2020, anexa a esta Manifestação Fiscal, solicitando:

‘Relativo ao exercício de 2016, o demonstrativo das etapas de produção (fluxo de processo) de cada produto (NBM/SH e descrição) no parque fabril, indicando as matérias primas utilizadas (NBM/SH e descrição), descrição do processo produtivo em cada etapa e respectivo equipamento/ máquina utilizado.’

A resposta enviada, conforme documento anexo, apresenta um fluxograma de injeção apenas, portanto de fabricação da Pré-forma, e não da desumidificação do PET em Flake, e sem nenhuma das informações exigidas na Intimação. Uma vez que se trata do fluxograma da fabricação de Pré-forma, a etapa denominada ‘Secagem a resina’ se refere à resina em grãos, quando o material está prestes a passar pela

injetora para a produção da Pré-forma. Portanto, frise-se, não há nenhuma indicação do fluxo de produção referente ao processo indicado pela Impugnante na resposta à Intimação DFPC00141/2020, a 'desumidificação com o reacondicionamento'.

É importante ressaltar a prática reiterada da Deckel de desrespeitar sistematicamente a legislação, uma vez que não mantém seus livros fiscais conforme exigido pelo Decreto 43080/02 (RICMS), bem como não atende às intimações enviadas pelo Fisco, o que desrespeita o artigo 96, inciso XVII, do mesmo dispositivo infralegal.

Cumprido esclarecer, portanto, que embora o Fisco tenha se empenhado em conhecer os processos industriais da Deckel, a empresa foi resistente em fornecer informações solicitadas nas intimações enviadas, de forma que somente quando o Fisco visitou os estabelecimentos de Deckel e Viscotech pôde enfim compreender o tratamento dado à Resina PET em Flake, quando a própria Deckel, após a explicação fornecida no pátio industrial por quem conduziu a visita, enfim enviou a resposta à pergunta contida na Intimação DFPC00141/2020, sem qualquer menção a uma cristalização ou reordenamento de moléculas, mas tão somente o seguinte:

'No ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto 'Resina PET Flake' foi a desumidificação com o reacondicionamento'.

Num intuito de burlar a legislação, as Impugnantes tentam alterar a resposta dada à intimação DFPC00141/2020 sobre a modalidade de industrialização aplicada ao PET em Flake, para assim manter o diferimento, sem no entanto apresentar nenhuma prova com relação à máquina utilizada e à 'cristalização' pois de fato o que houve foi tão somente uma desumidificação do Flake para que fosse enviado o mais limpo e seco possível à Viscotech para o processo de transformação do Flake, após o derretimento, em Resina em grãos, para então retornar o referido produto à Deckel e assim proceder a transformação dos grãos em Pré-forma de PET.

Saliente-se, novamente, que na visita não foi observada nenhuma etapa de desumidificação, ou mesmo, de cristalização, entre a entrada e a remessa da resina à VISCOTECH.

E, hipoteticamente, ainda que a resina passasse regularmente por algum desses procedimentos, seria um beneficiamento, ou um melhoramento, pois a

mercadoria continuaria sendo a mesma, sem sofrer qualquer transformação para uma nova espécie.

Em outras palavras, não teriam sofrido qualquer alteração de sua natureza, continuando sendo uma resina PET.

Portanto, com base nos argumentos apresentados, são improcedentes as alegações das Impugnantes ...” (Grifou-se)

Sem razão a Impugnante, quando argumenta que “o conceito de estabelecimento industrial fabricante pode ser extraído de uma interpretação sistemática da legislação de regência do IPI, cujos dispositivos levam à conclusão de que estabelecimento industrial fabricante é todo o estabelecimento que realize, ele próprio, atividade de industrialização” (art. 46 do CTN e RIPI).

Destaque-se, nesse sentido, que o RICMS/02 não alterou o conceito de industrialização, mesmo porque as modalidades descritas no art. 222, inciso II do referido diploma legal são exatamente as mesmas da legislação federal do IPI, a saber: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/recondicionamento e a renovação/recondicionamento.

O legislador mineiro, dentro de sua competência legal, apenas estabeleceu, para fins meramente tributários, o conceito de Industrial Fabricante (inexistente na legislação federal), definindo-o como aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas no art. 222, inciso II, alíneas “a” e “c” do RICMS/02 (transformação ou montagem), não sendo este o caso dos autos.

Por outro lado, diversamente do entendimento da Impugnante, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal o fato de o estabelecimento autuado ser considerado como industrial fabricante do produto “Preforma de PET”, uma vez que não há qualquer exigência quanto a esse produto.

Em outras palavras, o feito fiscal se restringe à descaracterização do diferimento do ICMS nas saídas do produto PET em Flake (NCM 3907.6000), não tendo, pois, qualquer relação com “Preforma de PET”.

Entendimento em sentido contrário equivaleria à admissão da aplicabilidade do diferimento do ICMS para produtos meramente adquiridos de terceiros, inclusive de fora do Estado, e remetidos à “VISCOTECH”, pelo simples fato de o estabelecimento autuado produzir “Preforma de PET”, não sendo esta a finalidade do RET nº 45.000000450-47.

Como já afirmado, para que pudesse usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, o estabelecimento autuado teria que se enquadrar na categoria de industrial fabricante da mercadoria remetida à “VISCOTECH”, ou seja, deveria haver, em seu próprio estabelecimento, um processo de industrialização, exercido sobre matérias-primas e/ou produtos intermediários, do qual resultasse o produto PET em Flake (NCM 3907.6000), caracterizado como um produto novo, obtido a partir de um processo de transformação, o que não é o caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há que se falar, portanto, em insegurança jurídica ou em atingimento do “*objetivo do incentivo fiscal*”, como tenta fazer crer a Impugnante, pois, como visto, a descaracterização do diferimento do ICMS está baseada justamente no descumprimento das condições estabelecidas no art. 3º Regime Especial nº 45.000000450-47 (e art. 222, § 3º do RICMS/02), para utilização do mencionado diferimento, condições estas de pleno conhecimento dos Sujeitos Passivos, a teor do disposto no art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), na Cláusula Primeira do Termo de Adesão e no art. 4º do regime especial.

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 prévia comunicação à autoridade fiscal concedente. (Grifou-se).

Cláusula Primeira do Termo de Adesão

I - reconhece todos os termos e condições que tratam do diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias ou relativo à industrialização por encomenda e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime. (Grifou-se)

Regime Especial nº 45.000000450-47

Art. 4º A eficácia do disposto nesta Seção está condicionada à Adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo anexo a este Regime Especial, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento da VISCOTECH INDÚSTRIA.

§ 1º O Termo de Adesão será parte integrante deste Regime Especial e necessariamente juntado ao PTA.

§ 2º O Termo de Adesão deverá conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional prevista neste Regime Especial. (Grifou-se)

A título de complementação, seguem abaixo alguns trechos da manifestação fiscal sobre a matéria, relativa ao PTA nº 01.001813004-68, que deu origem ao presente lançamento, *verbis*:

Manifestação Fiscal

PTA nº 01.001813004-68

“... A Deckel teve seu pedido de Adesão ao Regime Especial da Viscotech homologado em 15/04/14, com data de início de Vigência fixada em 23/04/14, e data final em 31/12/32.

[...]

Tanto a Cláusula Primeira do Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47 quanto o art. 3º do próprio regime deixam claro que os produtos a terem saída com diferimento do imposto devem ser aqueles fabricados pelo remetente e dentro do Estado de Minas Gerais, não sendo permitido o diferimento nas saídas de produtos adquiridos para comercialização.

[...]

III - HISTÓRICO DA CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL

Com base no artigo 58 do RPTA, Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, tem-se que a VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, estava obrigada ao cumprimento de todas as disposições previstas no Regime Especial a ela concedido, dentre as quais a de receber matérias-primas (Resina PET em Flake) com diferimento somente se remetidas por aderente na condição de industrial fabricante, como já se demonstrou anteriormente.

O Art. 96 do RICMS/2002, inciso XVII, também deixa claro que a empresa deve cumprir as obrigações constantes em seu regime:

[...]

Portanto, não apenas a Viscotech, detentora do Regime Especial, deve estar ciente de todas as alterações promovidas no regime, as quais lhe são comunicadas pelo Fisco, como foi o que aconteceu no próprio caso destacado pelas Impugnantes, mas também deve ela mesma verificar as condições das mercadorias que recebe dos aderentes ao seu Regime Especial, ou seja, se as disposições estabelecidas na legislação e no seu Regime Especial são obedecidas.

Reitera-se que não há por parte do Fisco qualquer dúvida a respeito de a Deckel ser uma indústria. A presente autuação versa sobre o encerramento de diferimento pelo fato de a Deckel haver promovido, segundo a própria declaração de seu contador, as modalidades de beneficiamento e reacondicionamento, o que não lhe permitem o enquadramento de industrial fabricante conforme disposto no artigo 222, parágrafo 3º, do RICMS/02, o que contraria o disposto no artigo 3º do Regime Especial concedido à Viscotech, do qual ela é Aderente.

Dispõe o artigo 13 do Regime Especial:

Art. 13 Fica assegurado à VISCOTECH CD crédito presumido de modo que o recolhimento efetivo do ICMS resulte em 3% (três por cento) do valor das operações de vendas dos produtos industrializados relacionados no ANEXO ÚNICO deste Regime, inclusive para os produtos industrializados por terceiros neste Estado, desde que o conteúdo de importação seja menor ou igual a 40% (quarenta por cento).

Portanto, não cabe o argumento das Impugnantes de que “todo o ICMS diferido reclamado na autuação já foi recolhido pela Viscotech na venda das mercadorias que foram produzidas em seu estabelecimento com a matéria-prima adquirida da Deckel com diferimento do imposto, uma vez que esta não se creditou”, uma vez que a Viscotech é responsável pelo recolhimento efetivo de ICMS de APENAS 3% do valor das operações de vendas, e se a saída da Deckel para a Viscotech tivesse sido realizada de maneira correta, sem a aplicação do diferimento, o valor de ICMS a ser recolhido pela Deckel na operação corresponderia a 18% (dezoito por cento) do valor da operação, portanto significativamente maior, o que foi exigido neste Auto de Infração.

Aproveita-se a oportunidade para destacar a incrível vantagem do Regime Especial concedido a Viscotech, pois em vez do recolhimento dos 18% (dezoito por cento) de ICMS nas operações de venda, conforme disposto na regra geral da legislação tributária mineira, ela é responsável por apenas 3% (três por cento).

Portanto, resta evidente o prejuízo causado ao Fisco pela prática da Deckel, na condição de Aderente, contrária ao disposto na legislação e no Regime Especial.

Face ao exposto, são improcedentes as alegações das Impugnantes.

[...]

V – BIS IN IDEM: O ICMS COBRADO FOI PAGO PELA VISCOTECH NA VENDA DO PRODUTO FINAL

Transcrevemos novamente o artigo 13 do Regime Especial concedido à Viscotech:

“Art. 13 Fica assegurado à VISCOTECH CD crédito presumido de modo que o recolhimento efetivo do ICMS resulte em 3% (três por cento) do valor das operações de vendas dos produtos

industrializados relacionados no ANEXO ÚNICO deste Regime, inclusive para os produtos industrializados por terceiros neste Estado, desde que o conteúdo de importação seja menor ou igual a 40% (quarenta por cento).”

Portanto, não cabe o argumento das Impugnantes de que “todo o ICMS diferido reclamado na autuação já foi recolhido pela Viscotech na venda das mercadorias que foram produzidas em seu estabelecimento com a matéria-prima adquirida da Deckel com diferimento do imposto, uma vez que esta não se creditou”, uma vez que a Viscotech é responsável pelo recolhimento efetivo de ICMS de APENAS 3% do valor das operações de vendas, e se a saída da Deckel para a Viscotech tivesse sido realizada de maneira correta, sem a aplicação do diferimento, o valor de ICMS a ser recolhido pela Deckel na operação corresponderia a 18% (dezoito por cento) do valor da operação, portanto significativamente maior, o que foi exigido no Auto de Infração.

Aproveita-se a oportunidade para destacar a incrível vantagem do Regime Especial concedido a Viscotech, pois em vez do recolhimento dos 18% (dezoito por cento) de ICMS nas operações de venda, conforme disposto na regra geral da legislação tributária mineira, ela é responsável por apenas 3% (três por cento).

Portanto, resta evidente o prejuízo causado ao Fisco pela prática da Deckel, na condição de Aderente, contrária ao disposto na legislação e no Regime Especial.

Assim, não há que se falar em bis in idem, uma vez que se trata de operações distintas, e o sujeito passivo da obrigação tributária nas saídas de Resina PET em Flake é o remetente das mercadorias, no caso a Deckel, sobre cujas operações de saídas para a Viscotech incide um ICMS no valor de 18%; e conforme demonstrado acima, os valores referentes ao devido pela Viscotech são na proporção de 3% nas saídas do seu Centro de Distribuição.

Face aos argumentos expostos, são improcedentes as alegações das Impugnantes ...” (Grifos Originais)

Conclui-se, dessa forma, que a Impugnante deveria ter indicado em seus documentos fiscais a base de cálculo das operações objeto da presente autuação, além de destacar os valores do ICMS a elas inerentes, uma vez que no período autuado essas operações não estavam contempladas pelo diferimento do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a infração narrada pelo Fisco encontra-se plenamente caracterizada nos autos, sendo correta, portanto, a exigência da Multa Isolada estabelecida nos art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, exigida no presente processo, refere-se a descumprimento de obrigação acessória (falta de destaque do ICMS em notas fiscais), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, relativa ao PTA nº 01.001813004-68, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

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

[...]

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

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Cumprе esclarecer ainda, que as questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade aplicada atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 21 de julho de 2021.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente