

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.226/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002222157-53
Impugnação: 40.010153565-82
Impugnante: Cremer S.A.
IE: 062772347.03-03
Proc. S. Passivo: Guilherme Pereira das Neves/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2016.

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatada a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas internas de mercadorias, contrariando condição imposta em Regime Especial de Tributação (RET), por não se tratar de produto fabricado neste Estado. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 31/12/16, em função da utilização indevida do diferimento do imposto, contrariando o disposto no Regime Especial de Tributação (RET) nº 078/2014, uma vez que os produtos relativos às operações não foram fabricados neste Estado.

O diferimento do ICMS indevidamente utilizado se refere às operações de saída da Embramed Indústria e Comércio de Produtos Hospitalares Ltda. (sucedida, por incorporação, pela empresa Cremer S.A.), Inscrição Estadual - IE nº 002.246594.0040, detentora do RET nº 078/2014, com destino ao estabelecimento da Cremer S.A., IE nº 062.772347.0303, detentora do RET nº 061/2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada estabelecidas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 197/237, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, excluindo as exigências fiscais relativas às notas fiscais lançadas em duplicidade no levantamento fiscal, conforme demonstrativos acostados às fls. 898/901.

Regularmente intimada, a Autuada adita sua impugnação às fls. 905/945, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 949/973.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 974/1027, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Em sessão realizada em 17/08/22, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 24/08/22, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Antônio César Ribeiro (Revisor) que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, quanto à prejudicial de mérito, o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Relator) não reconhecia a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor) a reconhecia. Quanto ao mérito, ficaram proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 898/901, conforme o parecer da Assessoria do CCMG e Antônio César Ribeiro (Revisor), que julgava improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vanderlei de Souza Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos.

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.

1. Das Preliminares:

1.1. Da Arguição de Nulidade do AI - “Equívoco na Indicação do Estabelecimento Apontado como Sujeito Passivo”:

A Impugnante relata que, *“muito embora o Auto de Infração ora impugnado tenha sido lavrado em face da empresa CREMER, mais especificamente seu estabelecimento localizado no território do Estado de Minas Gerais, no Município*

de Pouso Alegre/MG, com Inscrição Estadual nº 062772347.03-03, a acusação fiscal formulada se reporta à infração supostamente praticada ao longo do período compreendido entre os meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2016, por estabelecimento da extinta **EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.** (doravante apenas “**EMBRAMED**”), cujo estabelecimento tinha Inscrição Estadual sob o nº 002.246594.00-40, e que se localizava no Município de São Sebastião do Paraíso, ou seja, em endereço distinto no Estado de Minas Gerais”.

Salienta que, “a fim de justificar o sujeito passivo eleito, a D. Autoridade Autuante buscou indicar dispositivos da Lei Federal nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – “CTN”), mais especificamente os artigos 129 e 1322, os quais, muito embora versem sobre o tema da responsabilidade tributária, não amparam a escolha feita”, isso porque, “a partir da leitura da Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 01/10/2019, acostada pela própria D. Autoridade Coatora como anexo ao Auto de Infração lavrado, verifica-se que o antigo estabelecimento de **EMBRAMED** localizado na Avenida Zezé Amaral, nº 108, no Município de São Sebastião do Paraíso/MG encerrou suas atividades sendo sucedido, em suas atividades, pelo estabelecimento filial de **CREMER**, localizado no mesmo local, e inscrito no CNPJ/ME sob o nº 82.641.325/0052-68 (**Doc. 04**), atraindo a aplicação da regra do parágrafo único do artigo 132 do CTN”.

Ressalta, nesse sentido, que “existindo estabelecimento de **CREMER** no mesmo local do estabelecimento de **EMBRAMED** cujas saídas foram autuadas, não poderia a D. Autoridade Autuante eleger outro estabelecimento sob pena de eivar de vício de nulidade o lançamento tributário por violação ao artigo 142 do CTN”.

Pondera que “o RPTA, ao tratar dos requisitos do Auto de Infração, aponta em seu artigo 89, inciso III, para a necessidade de indicação de endereço do sujeito passivo, e os números de sua inscrição estadual e inscrição no CNPJ, elementos essenciais para a correta identificação do sujeito passivo”.

Sustenta que “nem poderia se cogitar afastar a nulidade em questão, sob o pretexto de ausência de prejuízo ao contribuinte, uma vez que o equívoco se caracteriza como um erro material (e não formal), inclusive com implicações na própria acusação fiscal formulada, uma vez que, ao eleger o estabelecimento de **CREMER** com a Inscrição Estadual nº 062772347.03-03, acabou por eleger como sujeito passivo o próprio estabelecimento destinatário das mercadorias remetidas por **EMBRAMED**, sem que tenha indicado fundamento legal a amparar tal pretensão”.

Requer, nesses termos, que “seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração em função do erro na eleição do sujeito passivo apontado neste tópico”.

Inexiste, entretanto, a nulidade arguida pela Impugnante.

Com efeito, de acordo com o disposto no art. 110 do RICMS/02, no caso de incorporação de empresa, as partes interessadas deverão, concomitantemente, requerer a correspondente alteração no Cadastro de Contribuintes do ICMS, observado o prazo de 5 (cinco) dias contados da ocorrência do evento, estabelecido no *caput* do art. 8º da Portaria SRE nº 055/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 110. Na fusão, na incorporação ou na cisão de empresas, as partes interessadas deverão, concomitantemente, requerer a correspondente alteração ou a baixa da inscrição, conforme o caso, na forma que dispuser portaria da Subsecretaria da Receita Estadual.

Portaria SRE nº 055/08

Art. 8º O pedido de alteração de dados cadastrais deverá ser feito no prazo de 5 (cinco) dias contados da ocorrência do evento.

Conforme dados cadastrais abaixo indicados, observa-se que a filial da CREMER de São Sebastião do Paraíso, IE nº 062772347.08-93, começou a funcionar em 19/08/19, data anterior à extinção da EMBRAMED (05/11/20), bem como da efetivação da incorporação, ocorrida em 01/10/19.

Cadastro da CREMER de São Sebastião do Paraíso

Identificação	Qualificação	Endereço/Comunicação	Sócios	Responsáveis	Contabilista
Dados Principais					
Inscrição Estadual:	062772347.08-93				
Nome Empresarial:	CREMER S.A.				
Nome Fantasia:					
CNPJ:	82.641.325/0052-68				
NIRE:	3190270460-1				
Situação Cadastral:	Ativo				
Data Situação:	19/08/2019				
Data Baixa Receita Federal do					

Cadastro da extinta EMBRAMED de São Sebastião de Paraíso

Identificação	Qualificação	Endereço/Comunicação	Sócios	Responsáveis	Contabilista
Dados Principais					
Inscrição Estadual:	002246594.00-40				
Nome Empresarial:	EMBRAMED INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.				
Nome Fantasia:					
CNPJ:	60.383.338/0004-44				
NIRE:	3190232088-8				
Situação Cadastral:	Baixado				
Data Situação:	05/11/2020				

Data da incorporação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

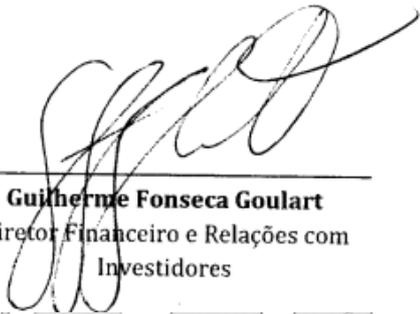
VII – A incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações.

E, por ser este instrumento a expressão de sua vontade, os sócios acima qualificados assinam a presente alteração de extinção por incorporação para que surta os devidos efeitos legais.

São Paulo, 01 de outubro de 2019.

CREMER S.A.


Leonardo Almeida Byrro
Diretor Presidente


Guilherme Fonseca Goulart
Diretor Financeiro e Relações com
Investidores

Portanto, o estabelecimento da CREMER S/A, sediado no município de São Sebastião do Paraíso, CNPJ nº 82.641.325/0052-68, IE nº 062.772347.08-93, na prática, apresentava vida própria, sem vínculos com a EMBRAMED, até o evento da mencionada incorporação (**01/10/19**), devendo-se relembrar que os fatos geradores objeto da presente autuação referem-se ao período de **01/01/16 a 31/12/16**.

Por outro lado, é fato inequívoco que a CREMER S/A é sucessora, por incorporação, da empresa EMBRAMED, sendo, pois, inquestionável a sua responsabilidade tributária em relação aos fatos geradores ora em análise, nos termos do art. 132, *caput*, do CTN.

Isto posto e tendo em vista o princípio da unicidade patrimonial da pessoa jurídica, nada mais natural atribuir à **matriz mineira** da empresa CREMER S/A, **IE nº 062772347.03-03**, a responsabilidade pelo crédito tributário em apreço, mesmo porque, independentemente de culpa ou dolo, foi ela quem recebeu as mercadorias ao abrigo indevido do diferimento do ICMS.

Embora não se refira a casos de incorporação e sim de encerramento (regular) de atividades de estabelecimento filial, o Acórdão nº 22.898/21/2ª, abaixo reproduzido, corrobora o entendimento acima exposto, quanto à atribuição de responsabilidade tributária ao estabelecimento matriz de pessoa jurídica, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.898/21/2ª:

“... DA COBRIGAÇÃO

EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO REGULAR DAS ATIVIDADES DA AUTUADA (ESTABELECIMENTO FILIAL) EM MOMENTO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, O ESTABELECIMENTO MATRIZ DA EMPRESA FOI INCLUÍDO COMO COBRIGADO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, EM SEDE DE REFORMULAÇÃO DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO, COM FULCRO NO ART. 24, § 2º, DA LEI Nº 6.763/75. APESAR DE NÃO TER HAVIDO QUESTIONAMENTO SOBRE O TEMA NA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA, IMPORTANTE DESTACAR ALGUNS ASPECTOS RELEVANTES.

AQUI RESIDE UM DOS PRINCIPAIS FUNDAMENTOS DO CONHECIDO E AMPLAMENTE ACEITO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS, CONSIDERADO PELA DOCTRINA E PELA JURISPRUDÊNCIA COMO INSTITUTO BASILAR À ESTRUTURAÇÃO DO ICMS, DADAS AS PECULIARIDADES DESCRITAS, MORMENTE NO QUE TANGE À DELIMITAÇÃO E PRESERVAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONALMENTE ESTABELECIDADA PARA OS ESTADOS.

NO ÂMBITO DE MINAS GERAIS, TAL PRINCÍPIO FOI POSITIVADO NO ART. 24, CAPUT, DA LEI Nº 6.763/75:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

(...)

ENTRETANTO, A DISCRIMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA, MEDIANTE CRIAÇÃO DE FILIAIS, NÃO AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA, QUE NA CONDIÇÃO DE DEVEDORA DEVE RESPONDER COM TODO O ATIVO DO PATRIMÔNIO SOCIAL POR SUAS DÍVIDAS, COMO DETERMINA, NA ESFERA PROCESSUAL, O ART. 789 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (CPC – LEI Nº 13.105/15) E, NO ÂMBITO DO ICMS MINEIRO, O § 2º DO CITADO ART. 24 DA LEI Nº 6.763/75.

OBSERVE-SE:

CPC/15

Art. 789. **O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.**

Lei nº 6.763/75

Art. 24. (...)

(...)

§ 2º Todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas.

(Destacou-se)

O PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS, CUJO CONTEÚDO NORMATIVO PRECEITUA QUE ESTES DEVEM SER CONSIDERADOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DE CADA TRIBUTO, UNIDADES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES NO QUE TANGE ÀS RELAÇÕES

JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS TRAVADAS COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, É UM INSTITUTO DE DIREITO MATERIAL, LIGADO À QUESTÃO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO, NÃO TENDO RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS DEVEDORES OU COM OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DOS BENS DA EMPRESA E DOS SÓCIOS.

A AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS TEM RELEVÂNCIA PARA ATIVIDADE DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO E, ESPECIALMENTE, PARA A IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO ATIVO A QUEM ESSE TRIBUTOS DEVERÁ SER PAGO. ENTRETANTO, TAL PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO NÃO AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA PARA FINS DE RESPONDER PELOS TRIBUTOS DEVIDOS POR TODAS AS SUAS FILIAIS.

NESSA MESMA LINHA É O ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ, FIRMADO SOB O RITO DO REGIME DOS RECURSOS REPETITIVOS, QUANDO DA ANÁLISE DO RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.355.812/RS, DE RELATORIA DO EMINENTE MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, JULGADO EM 22/05/13 (DJE 31/05/13). OBSERVE-SE A EMENTA DO JULGADO:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS.

CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. NO ÂMBITO DO DIREITO PRIVADO, CUJOS PRINCÍPIOS GERAIS, À LUZ DO ART. 109 DO CTN, SÃO INFORMADORES PARA A DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, A FILIAL É UMA ESPÉCIE DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL, FAZENDO PARTE DO ACERVO PATRIMONIAL DE UMA ÚNICA PESSOA JURÍDICA, PARTILHANDO DOS MESMOS SÓCIOS, CONTRATO SOCIAL E FIRMA OU DENOMINAÇÃO DA MATRIZ. NESSA CONDIÇÃO, CONSISTE, CONFORME DOCTRINA MAJORITÁRIA, EM UMA UNIVERSALIDADE DE FATO, NÃO OSTENTANDO PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA, NÃO SENDO SUJEITO DE DIREITOS, TAMPOUCO UMA PESSOA DISTINTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CUIDA-SE DE UM INSTRUMENTO DE QUE SE UTILIZA O EMPRESÁRIO OU SÓCIO PARA EXERCER SUAS ATIVIDADES.

2. A DISCRIMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA, MEDIANTE A CRIAÇÃO DE FILIAIS, NÃO

AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA, QUE, NA CONDIÇÃO DE DEVEDORA, DEVE RESPONDER COM TODO O ATIVO DO PATRIMÔNIO SOCIAL POR SUAS DÍVIDAS, À LUZ DE REGRA DE DIREITO PROCESSUAL PREVISTA NO ART. 591 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, SEGUNDO A QUAL "O DEVEDOR RESPONDE, PARA O CUMPRIMENTO DE SUAS OBRIGAÇÕES, COM TODOS OS SEUS BENS PRESENTES E FUTUROS, SALVO AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI".

3. O PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS, CUJO CONTEÚDO NORMATIVO PRECEITUA QUE ESTES DEVEM SER CONSIDERADOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DE CADA TRIBUTO, UNIDADES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES NAS RELAÇÕES JURÍDICOTRIBUTÁRIAS TRAVADAS COM A ADMINISTRAÇÃO FISCAL, É UM INSTITUTO DE DIREITO MATERIAL, LIGADO À QUESTÃO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA IMPOSTO ESPECIFICAMENTE CONSIDERADO E NÃO TEM RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS DEVEDORES PREVISTA EM UM REGRAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL, OU COM OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DOS BENS DA EMPRESA E DOS SÓCIOS DEFINIDOS NO DIREITO EMPRESARIAL.

4. A OBRIGAÇÃO DE QUE CADA ESTABELECIMENTO SE INSCREVA COM NÚMERO PRÓPRIO NO CNPJ TEM ESPECIAL RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO AFASTANDO A UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA, CABENDO RESSALTAR QUE A INSCRIÇÃO DA FILIAL NO CNPJ É DERIVADA DO CNPJ DA MATRIZ.

5. NESSA TOADA, LIMITAR A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO, NOTADAMENTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A SOMENTE O PATRIMÔNIO DO ESTABELECIMENTO QUE PARTICIPOU DA SITUAÇÃO CARACTERIZADA COMO FATO GERADOR É ADOPTAR INTERPRETAÇÃO ABSURDA E ODIOSA. ABSURDA PORQUE NÃO SE CONCILIA, POR EXEMPLO, COM A COBRANÇA DOS CRÉDITOS EM UMA SITUAÇÃO DE FALÊNCIA, ONDE TODOS OS BENS DA PESSOA JURÍDICA (TODOS OS ESTABELECIMENTOS) SÃO ARRECADADOS PARA PAGAMENTO DE TODOS OS CREDORES, OU COM A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE CONTRATUAL SUBSIDIÁRIA

DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE COMO UM TODO (V.G. ARTS. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 DO CC/2002), OU COM A ADMINISTRAÇÃO DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA SOCIEDADE PELOS MESMOS ÓRGÃOS DE DELIBERAÇÃO, DIREÇÃO, GERÊNCIA E FISCALIZAÇÃO. ODIOSA PORQUE, POR PRINCÍPIO, O CREDOR PRIVADO NÃO PODE TER MAIS PRIVILÉGIOS QUE O CREDOR PÚBLICO, SALVO EXCEÇÕES LEGALMENTE EXPRESSAS E JUSTIFICÁVEIS.

6. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/08.

(RESP 1355812/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 22/05/2013, DJE 31/05/2013)

O ENTENDIMENTO JÁ FOI REFERENDADO EM DIVERSAS OUTRAS DECISÕES DAQUELE MESMO TRIBUNAL, COMO NO AGRGRESP Nº 1.371.423/SC, JULGADO EM 22/11/16:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA. 1. O STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 1.355.812/RS, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, ENTENDEU QUE A FILIAL DE UMA EMPRESA, APESAR DE POSSUIR CNPJ PRÓPRIO, NÃO CONFIGURA NOVA PESSOA JURÍDICA, RAZÃO PELA QUAL AS DÍVIDAS ORIUNDAS DE RELAÇÕES JURÍDICAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES ATRIBUÍDOS A DETERMINADO ESTABELECIMENTO CONSTITUEM, EM VERDADE, OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA "SOCIEDADE EMPRESÁRIA COMO UM TODO"(RESP 1.355.812/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 31/05/2013). 2. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.” STJ, 2ª TURMA, AGRGRESP 1371423/SC, RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN, JULGADO EM 22/11/2016, DJE 30/11/2016

NÃO OBSTANTE O ENCERRAMENTO REGULAR DAS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO FILIAL QUE PRATICOU OS FATOS GERADORES OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO, A PESSOA JURÍDICA “VIA VAREJO S/A”, VERDADEIRA TITULAR DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL FORMADA COM O ESTADO DE MINAS GERAIS, PERMANECEU EXISTINDO E EXPLORANDO A MESMA ATIVIDADE COMERCIAL POR MEIO DE SEUS VÁRIOS OUTROS ESTABELECIMENTOS.

NESSE CENÁRIO, SEM QUALQUER PREJUÍZO À AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E EM LINHA COM A JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ, O CITADO § 2º DO ART. 24 DA LEI Nº 6.763/75 DETERMINA QUE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA PESSOA JURÍDICA RESPONDAM DE FORMA CONJUNTA, SOLIDARIAMENTE, PELA TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO PELA EMPRESA.

ASSIM, O ENCERRAMENTO DE UM ESTABELECIMENTO, AINDA QUE DE FORMA REGULAR, NÃO IMPEDE QUE A DÍVIDA TRIBUTÁRIA POSTERIORMENTE APURADA SEJA COBRADA DA PESSOA JURÍDICA, NA FIGURA DO SEU ESTABELECIMENTO MATRIZ, QUE REPRESENTA O NÚCLEO CENTRAL DE EXISTÊNCIA DOS NEGÓCIOS SOCIAIS, EM TORNO DO QUAL GRAVITAM TODOS ESSES ESTABELECIMENTOS FILIAIS.

ASSIM, CORRETA A INCLUSÃO DO ESTABELECIMENTO MATRIZ DA PESSOA JURÍDICA “VIA VAREJO S/A” NO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO, NA CONDIÇÃO DE COBRIGADO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 24, § 2º, DA LEI Nº 6.763/75 ...”

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria em exame:

Manifestação Fiscal

“... A defesa, com base no parágrafo único do art.132 do CTN, aduz que o Sujeito Passivo deveria ser a filial da CREMER em São Sebastião do Paraíso. Vejamos o teor do at. 132 do CTN:

Não há que se falar na necessidade de identidade dos estabelecimentos (sucedido e sucessor), pois a inclusão da IE da Cremer foi fundamentada por ter ocorrido a incorporação (e, para isso, escolheu-se a IE da matriz mineira) e não por ser o estabelecimento que está no mesmo local daquele que praticou a infração.

De qualquer forma, **para fins de auditoria fiscal, foi observada a autonomia dos estabelecimentos, procedendo-se à apuração para a IE específica (não havendo em se falar em prejuízo ao contribuinte).**

[...]

Assim, a sujeição passiva é aferida perante uma pessoa jurídica, seja aquela que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (sujeito passivo) ou cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei (responsável).

Portanto, como dito, fica a questão do estabelecimento em caráter secundário, devendo-se verificar se a **pessoa jurídica** foi corretamente elencada ...” (Grifou-se)

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante, uma vez que a responsabilidade tributária atribuída ao estabelecimento autuado está respaldada no art. 132, *caput*, do CTN c/c art. 24, § 2º da Lei nº 6.763/75.

CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Lei nº 6.763/75

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

[...]

§ 2º Todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas.

1.2. Da Arguição de Nulidade do AI - “Duplicidade de Valores Cobrados na Memória de Cálculo ‘Vendas CREMER 2016’ que Embasa o Crédito Tributário”:

Esta questão já se encontra ultrapassada nos autos, pois o Fisco retificou o crédito tributário, excluindo as exigências fiscais relativas às notas fiscais lançadas em duplicidade no levantamento fiscal (fls. 898/901), conforme Termo de Reformulação abaixo:

Termo de Reformulação do e-PTA

“ACATAMENTO PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO

Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento parcial da impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo.

Após análise dos argumentos e documentos apresentados, constantes da impugnação, a Fiscalização entendeu que assiste razão ao Impugnante em relação à seguintes alegações

A Nf-e nº 29.007 emitida em 11/05/2016 teve o valor lançado em duplicidade de R\$ 236.254,42.

Já a NF-e nº 31.313 emitida em 18/07/2016 teve o valor lançado em duplicidade de R\$ 455.407,79.

Cabe ressaltar que ambas as NF-es têm validade jurídica, porém apresentam as chaves das NF-es distintas, sendo que uma NF-e teve a emissão normal e a outra teve emissão em contingência. Isto pode ser observado na planilha a seguir, pelo dígito que vem logo após o número da NFe na chave, o qual indica o tipo de emissão: 1 - emissão normal e 6 - emissão em contingência:

[...]

Neste caso, por ter utilizado o ambiente para emissão das NFes em contingência, o contribuinte deveria ter providenciado o cancelamento das NFes com emissão normal, as quais foram autorizadas posteriormente à emissão das NFes em contingência.

Todavia, ainda que o contribuinte não tenha adotado os procedimentos corretos para cancelamento das NFes duplicadas, **foram excluídos do auto de infração os valores relativos às NF-es indicadas, por ter sido constatado que essas NFes realmente foram lançadas em duplicidade**, reformulando, conseqüentemente, o crédito tributário (em anexo).” (Grifou-se)

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida.

2. Do Mérito:

2.1. Da Arguição de Decadência Parcial do Crédito Tributário:

A Impugnante argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo aos fatos geradores inerentes ao período de janeiro a novembro de 2016, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/17, findando-se somente em 31/12/21.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/21 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 14/12/21, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida Autoridade, tomando

conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida do diferimento do ICMS.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores inerentes ao período de janeiro a novembro de 2016.

2.2. Da Infração - ICMS - Diferimento - Utilização Indevida:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 31/2/16, em função da utilização indevida do diferimento do imposto, contrariando o disposto no Regime Especial de Tributação (RET) nº 078/2014, uma vez que os produtos relativos às operações não foram fabricados neste Estado.

O diferimento do ICMS indevidamente utilizado se refere às operações de saída da Embramed Indústria e Comércio de Produtos Hospitalares Ltda. (sucédida, por incorporação, pela empresa Cremer S.A.), Inscrição Estadual - IE nº 002.246594.0040, detentora do RET nº 078/2014, como destino ao estabelecimento da Cremer S.A., IE nº 062.772347.0303, detentora do RET nº 061/2014.

Em termos literais e de forma mais detalhada, a infração foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Complementar do Auto de Infração:

Relatório Complementar do Auto de Infração

“... 4 - TRABALHO REALIZADO:

[...]

5 – OBJETIVO.

Verificar, por meio da conferência das informações constantes nas notas fiscais eletrônicas e EFD transmitidas pelo contribuinte, as operações de saídas com diferimento:

- se há previsão legal para o diferimento utilizado nas saídas de mercadorias destinadas ao CD da Cremer S.A., e em quais condições;

- se houve industrialização no estado de Minas Gerais, conforme condição estabelecida para saídas com diferimento, constante no Regime especial de Tributação da EMBRAMED;

- se o Regime especial de Tributação da EMBRAMED tem previsão para saídas com diferimento para produtos fabricados fora de Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6 – FONTES DE INFORMAÇÕES

No desenvolvimento do presente trabalho foram utilizadas as seguintes fontes de informações:

- 1) Notas Fiscais de entrada da EMBRAMED oriundas de outras UF;
- 2) Notas Fiscais de saídas da EMBRAMED (I.E. nº 002.246594.00-40) com destino ao estabelecimento da CREMER SA de Pouso Alegre/MG
- 3) Arquivos eletrônicos que contém a escrituração fiscal digital da EMBRAMED– arquivos SPED: a. Registro C170 EFD;
b. Livro de Registro de Entradas;

7 - FUNDAMENTAÇÃO TÉCNICA

Foi concedido ao contribuinte Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000006359-10 para atender as peculiaridades do interessado, no caso, concede diferimento nos seguintes termos:

Art. 6º O pagamento do ICMS incidente nas saídas dos produtos relacionados no inciso I do caput da Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções e no Anexo III deste Regime, destinadas ao Centro de Distribuição da CREMER S/A, cadastrada no CNPJ sob o nº 82.641.325/0021.61, Inscrição Estadual nº 062.772347.0303, pertencente ao mesmo grupo econômico da EMBRAMED, fica diferido para operações subsequentes por este praticadas.

ANEXO III
(a que se referem os arts. 1º, I; 3º; 6º e 8º, I)
Produtos fabricados e comercializados por Minas Gerais

Descrição do produto	NBM/SH
Bisturi Descartável	9018.90.29
Equipo para solução parenteral	9018.90.10
Equipo para transfusão de sangue	9018.90.10
Sonda enteral	9018.39.21
Sonda descartável	9018.39.29
Coletor de urina	9018.39.29
Conector para dreno para aspiração torácica	9021.90.89
Coletor de secreção	9018.39.29
Frasco de alimentação enteral	3926.90.30
Dispositivo de infusão intravenosa	9018.39.29
Frasco de denagem cirúrgica	9018.39.29
Extensão de aspiração cirúrgica	9018.39.29

Extensão para oxigenação	9018.39.29
Dreno de sucção	9018.39.29
Torneira 3 vias	9018.90.10
Cateter tipo óculos	9018.39.29
Irrigador cirúrgico	9018.39.29
Equipo de infusão 2 e 4 vias	9018.90.10
Equipo com bureta	9018.90.10

8 - IRREGULARIDADES

Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais, que a Autuada, no período de 01/01/2016 a

31/12/2016, deixou de recolher ICMS operação própria, no valor original de R\$..., nas operações em que **utilizou de forma indevida do instituto do diferimento do pagamento do ICMS** nas operações de saídas internas de mercadorias, descumprindo condição imposta para fruição do benefício em Regime Especial de Tributação (RET), **por não se tratar de produtos de fabricação neste Estado e nem mesmo foram industrializados em MG.**

A descaracterização do diferimento previsto no art. 6º do RE n.º 45.000006359-10 foi configurada pelo descumprimento do Regime Especial de Tributação (RET) n.º 061/2014, aplicado conjuntamente ao RET n.º 078/2014 e seu Protocolo de Intenções.

Assim, o diferimento previsto na seção II, art. 3º do RET n.º 061/2014 c/c art. 6º e o Anexo III do RET n.º 078/2014 somado ao inciso I, art. 8º (Cap. II) do Termo Aditivo, e a Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções **fixam a condição de que as mercadorias sejam fabricadas no Estado de Minas Gerais.**

O AI refere-se às operações de diferimento do ICMS devido nas operações de saída da Embramed Indústria e Comércio de Produtos Hospitalares Ltda. Tendo ocorrido a incorporação da Embramed Indústria e Comércio de Produtos Hospitalares Ltda pela Cremer S.A., conforme consta na 27ª Alteração do Contrato Social, incide a regra do art. 132 do CTN, transferindo-se a responsabilidade tributária para a sucessora.

10 - JURISPRUDÊNCIA e LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR:

10.1 - TRECHO DE CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 166/2015

‘Não descaracteriza a condição de industrial, para efeito de aplicação da legislação estadual, a terceirização de parte do processo de fabricação do produto. No entanto, **se todo o processo de industrialização for terceirizado, conforme informa a Consulente, esta não se caracteriza como industrial**, na medida em que não desempenha no próprio estabelecimento nenhuma das atividades descritas como industrialização.’

10.2 - TRECHO DE CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 162/2020

‘ICMS – REDUÇÃO BASE DE CÁLCULO – QUEIJO – A redução de base de cálculo prevista na alínea “a” do item 20 da Parte 1 do Anexo IV do

*RICMS/2002 aplica-se na saída em operação interna de queijos tipos minas, muçarela, parmesão, prato, provolone e ricota (produtos descritos nos itens 29 a 34 da Parte 6 desse mesmo Anexo IV), desde que **produzidos em Minas Gerais**, assim entendidas as mercadorias submetidas a processos de transformação ou montagem neste estado.'*

Como visto, a redução de base de cálculo relativa aos itens 29 a 34 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/2002 somente se aplica em relação aos produtos produzidos em Minas Gerais. **O conceito de 'produzido no estado' se vincula às atividades desempenhadas por industriais fabricantes, nos termos do § 3º do art. 222 do RICMS/2002:**

§ 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.

Desse modo, somente as mercadorias submetidas em Minas Gerais aos procedimentos de transformação ou montagem são consideradas produzidas neste estado.

10.3 - Lei nº 6.630, de setembro de 1976 - Dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os Medicamentos, as Drogas, os Insumos Farmacêuticos e Correlatos, Cosméticos, Saneantes e Outros Produtos, e dá outras Providências.

Art. 1º - Ficam sujeitos às normas de vigilância sanitária instituídas por esta Lei os medicamentos, as drogas, os insumos farmacêuticos e correlatos, definidos na Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, bem como os produtos de higiene, os cosméticos, perfumes, saneantes domissanitários, produtos destinados à correção estética e outros adiante definidos.

...

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

...

XIII - Lote ou Partida: quantidade de um medicamento ou produto abrangido por esta Lei, que se produz em um ciclo de fabricação, e cuja característica essencial é a homogeneidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIV - Número do Lote: designação impressa na etiqueta de um medicamento e de produtos abrangidos por esta Lei que permita identificar o lote ou a partida a que pertençam e, em caso de necessidade, localizar e rever todas as operações de fabricação e inspeção praticadas durante a produção;

XV - Controle de Qualidade: conjunto de medidas destinadas a garantir, a qualquer momento, a produção de lotes de medicamentos e demais produtos abrangidos por esta Lei, que satisfaçam às normas de atividade, pureza, eficácia e inocuidade;

10.4 - TRECHO DO PROTOCOLO DE INTENÇÕES PACTUADO ENTRA A EMBRAMED E O ESTADO DE MINAS GERAIS PARA CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO

CONSIDERANDO:

- que a EMBRAMED solicita a inclusão de novos produtos a serem fabricados e comercializados por Minas Gerais, a inclusão de produtos a serem adquiridos de outros Estados para comercialização, a inclusão de produtos a serem importados para comercialização, todos listados na Cláusula Primeira;

II- Alterar a Cláusula Primeira, da Seção I - DO OBJETIVO, que passará a vigorar com a seguinte redação:

"Cláusula Primeira: O presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES, doravante denominado simplesmente PROTOCOLO, tem por objetivo viabilizar a expansão, pela EMBRAMED, de seu estabelecimento industrial localizado no município de São Sebastião do Paraíso, neste Estado, destinado à produção e comercialização dos seguintes produtos:

I. Produtos fabricados e comercializados por Minas Gerais:

Descrição	NBM/SH*
Bistun Descartável	9018.90.29
Equipo para solução parenteral	9018.90.10
Equipo para transfusão de sangue	9018.90.10
Sonda enteral	9018.39.21
Sonda descartável	9018.39.29
Coletor de urina	9018.39.29
Conector para dreno para aspiração torácica	9021.90.89
Coletor de secreção	9018.39.29
Frasco de alimentação enteral	3926.90.30
Dispositivo de infusão intravenosa	9018.39.29
Frasco de drenagem cirúrgica	9018.39.29
Extensão de aspiração cirúrgica	9018.39.29
Extensão para oxigenação	9018.39.29
Dreno de sucção	9018.39.29
Tomeira 3 vias	9018.90.10
Cateter tipo óculos	9018.39.29
Irrigador cirúrgico	9018.39.29
Equipo de infusão 2 e 4 vias	9018.90.10
Equipo com bureta	9018.90.10

*Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado

10.5 - TRECHO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DO RET 45.000006335-18 CONCEDIDO A CREMER SA (empresa do mesmo grupo econômico) - pedido

indeferido.

2. Tal como esclarecido no Pedido de Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 055/10 e RET nº 078/14, concedido à EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., empresa do grupo econômico da Requerente, por questões operacionais e logísticas, a EMBRAMED passará a centralizar, em seu estabelecimento mineiro, a totalidade das vendas destinadas à Requerente, inclusive em relação às mercadorias que necessitam continuar sendo produzidas ou adquiridas por estabelecimento localizado noutra unidade da Federação.

a) a extensão do benefício de crédito presumido do ICMS para as saídas dos produtos recebidos em operações internas da empresa do mesmo grupo econômico, ainda que não seja industrializado pela EMBRAMED no Estado de Minas Gerais;

d) a convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

10.6 TRECHO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DO RET 45.000006359-10 - pedido indeferido.

Protocolo SIARE nº 201.600.692.146-9, de 10/02/2016

Requer a concessão das seguintes alterações no RE/e-PTA:

(...)

4) extensão do diferimento do ICMS para todas as saídas promovidas para outras empresas do grupo econômico, instaladas em Minas Gerais, de produtos adquiridos de outras unidades da Federação;

5) (...)

6) convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

10.7 - Trecho do acórdão nº 23.960/21/3ª (EMBRAMED consta como sujeito passivo)

“Além disso, as mercadorias adquiridas deveriam ser obrigatoriamente fabricadas neste Estado, cujas saídas fossem promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais, entendendo-se por industriais fabricantes ‘aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas ‘a’ e ‘c’ do inciso II’ (transformação, no presente caso), conforme definição contida no art. 222, § 3º do RICMS/02.”

11 - FLUXO OPERACIONAL DE EXECUÇÃO

Em 10/06/2020 o contribuinte foi cientificado sobre o início de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório através do Termo de Cientificação – nº 001/2020.

Em 26/05/2021 foi intimado, através do Termo de intimação nº 899/2021, a prestar informações sobre os produtos em que apenas a última etapa (esterilização) foi encomendada para que fosse realizada por empresas situadas em São Paulo, pelo estabelecimento da EMBRAMED de São Sebastião do Paraíso. E, também, informações sobre os fretes relativos às operações aqui analisadas.

Em resposta a supracitada intimação o contribuinte respondeu no dia 02/06/2021, por e-mail, uma planilha Excel com código do produto e descrição do mesmo. No dia 30/06/2021 completou a informação. Utilizando o seguinte texto como resposta:

‘Segue anexa relação de itens cuja apenas a esterilização ocorreu pela fábrica de MG. Um ponto a se observar é que o mesmo produto em algum momento pode sim ter sido produzido por completo pela Embramed / Cremér MG. Se necessário, conseguimos fazer a proporção do que foi efetivamente produzido e o que foi apenas esterilizado.’

Não restando dúvida, portanto, que **nenhuma das etapas dos procedimentos fabris foram realizadas em Minas Gerais.** Salientando que as mercadorias que tiveram alguma etapa produzida neste Estado não constam desta autuação.

Em 26/10/2021, foi enviado ao domicílio tributário eletrônico (DT-e), da sucessora (CREMER SA autuada), o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000040466.31 Com data de ciência de 29/10/2021.

Pela análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte constatou-se o seguinte ‘modus operandi’:

A empresa EMBRAMED/MG adotava os seguintes procedimentos para que produtos (equipos, sondas entre outros) fabricados em outra UF ficassem sob o abrigo do diferimento:

As NF-e citadas estão no Anexo 4 junto com outros exemplos.

[...]

Os produtos são enviados para industrialização em Jarinu SP (Companhia Brasileira de Esterilização) ora mesmo dia (com maior frequência) em que são supostamente recebidos em São Sebastião do Paraíso/MG ora em datas muito próximas. O número de lote, regulamentado pela ANVISA, e as

quantidades comprovam que se trata da mesma mercadoria.

Na saída em operação de venda para CREMER SA de Pouso Alegre MG o autuado usa de forma irregular o CFOP 5101. Vejamos a descrição que legislação impõe para utilizar o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP):

5.101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de **produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento**. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.

Em análise linear e objetiva é evidente a inadequação do uso do CFOP 5101 pois **nenhuma das operações fabris foi realizada no estabelecimento da EMBRAMED em São Sebastião do Paraíso/MG.**

Observa-se que, frequentemente no mesmo dia, quase que no mesmo horário em que se emitiram as notas fiscais de saídas dos produtos fabricados no estabelecimento da EMBRAMED localizado em São Paulo, com destino ao estabelecimento da EMBRAMED em MG, foram quase que simultaneamente emitidas as notas fiscais de saídas para esterilização, o que embora se caracterize como industrialização também não foi realizado em Minas Gerais, mas em outra empresa no estado de São Paulo. Após a esterilização encerra-se o procedimento fabril.

Cabe destacar que, a ANVISA, na Lei nº 6.360/76 em seu art. 3º, incisos XIII, XIV e XV define lote:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

...

XIII - Lote ou Partida: quantidade de um medicamento ou produto abrangido por esta Lei, que se produz em um ciclo de fabricação, e cuja característica essencial é a homogeneidade;

XIV - Número do Lote: designação impressa na etiqueta de um medicamento e de produtos abrangidos por esta Lei que permita identificar o lote ou a partida a que pertençam e, em caso de necessidade,

localizar e rever todas as operações de fabricação e inspeção praticadas durante a produção;

XV - Controle de Qualidade: conjunto de medidas destinadas a garantir, a qualquer momento, a produção de lotes de medicamentos e demais produtos abrangidos por esta Lei, que satisfaçam às normas de atividade, pureza, eficácia e inocuidade;

Evidenciando que o número do lote é único, ou seja, existe para permitir identificar o produto e possibilitar melhor o controle. Portanto, permitindo a rastreabilidade de cada lote e, no caso em tela, estabelecer com convicção que as mercadorias, que tiveram as transferências promovidas pela EMBRAMED/SP, referem-se ao mesmo produto nas saídas da EMBRAMED/MG. O número do lote confere à mercadoria a qualidade de bem infungível.

Ademais a descrição dos produtos, a quantidade transacionada bem como a simultaneidade das operações comprovam ser a mesma mercadoria e também que não houve tempo hábil para que a EMBRAMED/MG implementasse qualquer operação que modificasse a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoasse para o consumo.

12 – DETALHAMENTO DAS IRREGULARIDADES

A empresa EMBRAMED/MG pactuou, já em seu primeiro contato com a Secretaria de Fazenda deste Estado, que os benefícios concedidos pelo Regime Especial de Tributação nº 45.000006359-10 teriam em contrapartida a produção dos produtos beneficiados neste Estado, vejamos o teor do aditivo do Protocolo de Intenções:

II- Alterar a Cláusula Primeira, da Seção I – DO OBJETIVO, que passará a vigorar com a seguinte redação:

“Cláusula Primeira: O presente PROTOCOLO DE INTENÇÕES, doravante denominado simplesmente PROTOCOLO, tem por objetivo viabilizar a expansão, pela EMBRAMED, de seu estabelecimento industrial localizado no município de São Sebastião do Paraíso, neste Estado, destinado à produção e comercialização dos seguintes produtos:

O Protocolo de Intenções, firmado inicialmente com a antecessora da EMBRAMED a PARAISOPLEX, tem o foco na consolidação do setor da indústria de saúde. Envolvendo a implantação da unidade industrial em São Sebastião do Paraíso/MG.

Nas considerações, que levaram o Estado a assinar o Protocolo, estão os compromissos assumidos pela PARAISOPLEX e posteriormente endossados pela EMBRAMED.

Para dimensionarmos o tamanho do benefício podemos observar a DAPI (DECLARAÇÃO DE APURAÇÃO E INFORMAÇÃO DO ICMS) declarada para o período de agosto/2016 nas operações de saídas:

[...]

O contribuinte utiliza a coluna 10 (valores de outras operações e prestações não prevista nas colunas anteriores - OUTRAS) da linha 44 da DAPI para lançar os valores das operações de saídas com diferimento. As saídas com o benefício do diferimento perfizeram um total de R\$ 9.969.241,49 (tabela acima). Neste mesmo mês foi de R\$ 6.485.247,80 (sem considerar o ajuste do ICMS 'por dentro') as saídas com diferimento indevido, valor extraído da planilha da Demonstrativo do Crédito tributário. **Constatamos um benefício de cerca de 65% das operações para indústrias de fora Minas Gerais.** Acarretando perda de empregos e arrecadação para o Estado e maculando o Protocolo de Intenções pois as mercadorias não foram industrializadas e nem fabricadas em Minas Gerais.

No mesmo sentido, **através do protocolo 201.600.694293-8, a empresa CREMER SA (mesmo grupo econômico) requer que as operações aqui questionadas sejam incluídas no RET e convalidados os procedimentos já realizados.** Pedido feito em 03/02/2016. Seguem trechos deste pedido (constante do anexo 7):

2. Tal como esclarecido no Pedido de Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 055/10 e RET nº 078/14, concedido à EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., empresa do grupo econômico da Requerente, por questões operacionais e logísticas, a EMBRAMED passará a centralizar, em seu estabelecimento mineiro, a totalidade das vendas destinadas à Requerente, inclusive em relação às mercadorias que necessitam continuar sendo produzidas ou adquiridas por estabelecimento localizado noutra unidade da Federação.

a) a extensão do benefício de crédito presumido do ICMS para as saídas dos produtos recebidos em operações internas da empresa do mesmo grupo econômico, ainda que não seja industrializado pela EMBRAMED no Estado de Minas Gerais;

d) a convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

Fica evidente, pela análise dos termos constantes deste pedido, que o contribuinte sabia que as mercadorias produzidas fora de Minas Gerais não estariam beneficiadas pelo tratamento previsto no Regime Especial e, portanto, não abrangidas pelo diferimento. Entendimento este que estava correto.

Importante ressaltar que **tal solicitação não foi atendida pela Superintendência de Tributação**, tendo sido o referido protocolo do pedido de alteração arquivado.

Ponto relevante é o fato de, **em 2016, a EMBRAMED ter solicitado a inclusão do diferimento para empresas do mesmo grupo econômico, nas operações com os produtos adquiridos de outra unidade da Federação**, para posterior comercialização:

Protocolo SIARE nº 201.600.692.146-9, de 10/02/2016

Requer a concessão das seguintes alterações no RE/e-PTA:

(...)

4) extensão do diferimento do ICMS para todas as saídas promovidas para outras empresas do grupo econômico, instaladas em Minas Gerais, de produtos adquiridos de outras unidades da Federação;

5) (...)

6) convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

Analisando esse pedido, **a DRE/SUTRI entendeu inexistir precedente para ambos os pleitos.**

Por fim, **em 2020 a empresa desistiu formalmente desse pedido** (de que o diferimento da antiga EMBRAMED para o CD da CREMER alcançasse as operações com produtos adquiridos de outra unidade da operação para terceiros).

O RICMS-MG, também define o que vem a ser industrial fabricante para fins de aplicação da legislação tributária em seu art. 222 que apresenta o seguinte teor:

[...]

Para os produtos em tela neste Auto de Infração, à vista da legislação, **não podem ser considerados industrializados em Minas Gerais, uma vez que o único processo realizado após a entrada dos produtos no estabelecimento mineiro da EMBRAMED foi de esterilização, sendo as mercadorias remetidas para que este processo fosse realizado em território paulista.**

Em consultas de contribuintes não restam dúvidas sobre as teses da fiscalização:

TRECHO DE CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº
162/2020

...

ICMS – REDUÇÃO BASE DE CÁLCULO – QUEIJO – A redução de base de cálculo prevista na alínea “a” do item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002 aplica-se na saída em operação interna de queijos tipos minas, muçarela, parmesão, prato, provolone e ricota (produtos descritos nos itens 29 a 34 da Parte 6 desse mesmo Anexo IV), desde que produzidos em Minas Gerais, assim entendidas as mercadorias submetidas a processos de transformação ou montagem neste estado.

...

Como visto, a redução de base de cálculo relativa aos itens 29 a 34 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/2002 somente se aplica em relação aos produtos produzidos em Minas Gerais. O conceito de “produzido no estado” se vincula às atividades desempenhadas por industriais fabricantes, nos termos do § 3º do art. 222 do RICMS/2002:

§ 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.

Desse modo, somente as mercadorias submetidas em Minas Gerais aos procedimentos de transformação ou montagem são consideradas produzidas neste estado

Para dirimir as dúvidas quanto a não industrialização dos produtos pelo estabelecimento mineiro da EMBRAMED segue trecho de CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 166/2015

...

Não descaracteriza a condição de industrial, para efeito de aplicação da legislação estadual, a terceirização de parte do processo de fabricação do produto. No entanto, se todo o processo de industrialização for terceirizado, conforme informa a Consulente, esta não se caracteriza como industrial, na medida em que não desempenha no próprio estabelecimento nenhuma das atividades descritas como industrialização. Em consultas de contribuintes não restam dúvidas sobre as teses da fiscalização:

[...]

15 - SUJEIÇÃO PASSIVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR

Em 01 de outubro de 2019 foi realizada Assembleia Geral Extraordinária onde se decide a incorporação da empresa EMBRAMED INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA pela CREMER SA. Segue fragmento da decisão:

Deliberações: Os Acionistas da Companhia, após a exame e discussão das matérias constantes da ordem do dia, deliberaram por unanimidade:

- (1) aprovar a incorporação total da sociedade **EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, sociedade empresária constituída sob a forma limitada, com sede na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rodovia Anhanguera, Km. 15, Centro Logístico Anhanguera, CLA 15, Módulo 01, Parque São Domingos, CEP 05.112-000, regularmente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 60.383.338/0001-00, com seus atos constitutivos devidamente arquivados perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP - sob o NIRE 35.208.582.753, com a consequente versão da integralidade do acervo líquido contábil para a Companhia, com a extinção da Sociedade Incorporada;

Sendo assim, no presente auto de infração, a responsabilidade tributária foi atribuída integralmente ao sucessor, em virtude da previsão contida no artigo 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

16 - CONCLUSÕES:

Ficou demonstrado que, **apesar das notas fiscais emitidas pelo contribuinte EMBRAMED INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, I.E. nº 002.246594.00-40, tentarem indicar que houve industrialização em Minas Gerais**, pelo CFOP utilizado nas vendas e pelo fato das mercadorias terem sido remetidas para esterilização em outra empresa localizada em São Paulo, **foi demonstrado que não havia previsão para diferimento para estas operações no Regime Especial de Tributação nº45.000006359-10**, pelos seguintes motivos:

1) O escopo do Protocolo de Intenções foi o Estado renunciar a receitas para incentivar a fabricação dos produtos neste Estado.

Neste sentido, todas as referências aos produtos discriminados no Protocolo de Intenções e também no Anexo do Regime Especial de Tributação concedido à EMBRAMED, fazem referência aos produtos

fabricados e comercializados pelo estabelecimento mineiro;

2) Houve a utilização irregular do CFOP 5.101 (Venda de Produção do Estabelecimento).

Como foi destacado, **os produtos vendidos para a Cremer não foram fabricados, nem mesmo industrializados pelo estabelecimento mineiro da EMBRAMED**. Tais produtos foram fabricados pelo estabelecimento paulista da EMBRAMED e remetidos para esterilização em SP;

3) O Regime Especial impõe a fabricação neste Estado;

Pela leitura do Regime Especial de Tributação concedido à EMBRAMED, verifica-se que o mesmo prevê tratamento tributário diferenciado apenas para produtos importados e para aqueles **fabricados e comercializados por Minas Gerais**;

4) **Nos pedidos de alteração do Regime Especial, o próprio contribuinte reconhece essas operações como fora do RET (não beneficiadas).**

Caso houvesse um entendimento diverso, não haveria motivo para este pedido.

Importante ressaltar mais uma vez que tais solicitações não foram atendidas pela Superintendência de Tributação.

17. ANEXOS

Relatório Complementar do Auto de Infração;

1) Planilha confrontando nº de lote nas entradas e nas saídas e base de cálculo;

2) Notas explicativas do confronto das entradas e saídas e da base de cálculo;

3) Planilha com as operações de entrada, remessas para industrialização;

4) Exemplos de NF-e de entrada e saída com mesmo número de lote;

5) Demonstrativo do Crédito Tributário;

6) Protocolos de Intenção;

7) pedidos de alterações dos RETs

8) Regime Especial de Tributação nº 45. 000006359-10 e nº 45.000006335-18

9) Resposta à intimação 899/2021

10) Documentos relativos à incorporação”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada estabelecidas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

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;

Efeitos de 01/01/12 a 30/06/17

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

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Autuada tece, inicialmente, os seguintes comentários sobre as atividades desempenhadas pelas empresas PARAI SOPLEX/EMBRAMED/CREMER no estado de Minas Gerais e sobre a “*Existência de Parque Fabril e do Cumprimento do Protocolo de Intenções Firmado - Industrialização por Encomenda como uma Modalidade de Industrialização*”:

“... Na expansão de seus negócios, a **CREMER** efetuou a aquisição de participação societária de diversas empresas, entre elas a **PARAI SOPLEX** e **EMBRAMED**, que desempenhavam atividade econômica com foco na área de fornecimento de produtos hospitalares descartáveis de plástico, sendo que, por questões de estruturação do negócio, **PARAI SOPLEX** veio a ser incorporada por **EMBRAMED**, enquanto esta última empresa veio a ser incorporada por **CREMER**, em dezembro de 2019 (conforme ato societário acostado ao Auto de Infração), fatos esses que foram levados em consideração pela D. Autoridade Autuante.

No entanto, ao supostamente descrever o que chama de ‘*modus operandi*’ da Impugnante, a D. Autoridade Autuante apresenta, com todas as vênias, uma versão limitada e descontextualizada dos fatos, desconsiderando as atividades que de fato foram e são desempenhadas por tais empresas no Estado de Minas Gerais.

Há que se ressaltar que o grupo de empresas em questão desenvolve suas atividades no Estado de Minas Gerais há mais de 30 (trinta) anos, buscando sempre investir e expandir sua atuação no Estado, especialmente no que se refere ao estabelecimento de **EMBRAMED** localizado no Município de São Sebastião do Paraíso/MG, que efetuou a saída das mercadorias, cujo imposto é indevidamente exigido na presente autuação (inscrito no CNPJ nº 60.383.338/0004-44 e com Inscrição Estadual nº 002246594.00-40).

As afirmações formuladas no parágrafo anterior são corroboradas por notícia veiculada no caderno de economia de importante jornal local ('Estado de Minas').

A própria menção à **PARAISOPLEX** é importante, pois, muito embora sua incorporação já tivesse ocorrido antes mesmo do período autuado (ano de 2016), demonstra que a atividade econômica desempenhada, inclusive a atividade industrial, ocorre há longa data no estabelecimento responsável por remeter as mercadorias para **CREMER**, e cujo diferimento do imposto foi sumariamente desconsiderado pela D. Autoridade Autuante.

A partir do exame dos documentos fiscais acostados de maneira amostral pela própria D. Autoridade Autuante, o que se verifica é que as vendas autuadas se deram entre o estabelecimento de **EMBRAMED** localizado no Município de São Sebastião do Paraíso/MG (inscrito no CNPJ nº 60.383.338/0004-44 e com Inscrição Estadual nº 002246594.00-40) e estabelecimento de **CREMER** localizado no Município de Pouso Alegre/MG (inscrito no CNPJ nº 82.641.325/0021-61, Inscrição Estadual nº 062772347.03-03).

Ao contrário do que faz crer a D. Autoridade Autuante, o estabelecimento autuado de **EMBRAMED** apresentou ao longo do período autuado (ano de 2016) estrutura condizente com a atividade econômica que desenvolvia, buscando bem cumprir os compromissos assumidos perante o Estado de Minas Gerais.

A reprodução a seguir de imagens disponíveis no site *google maps* (acesso público), assim como de fotos do acervo da própria empresa, apontam para a existência de planta física condizente com sua operação, desde a época de operações da antiga **PARAISOPLEX**, passando por **EMBRAMED**, até sua incorporação por **CREMER**:

[...]

As fotos a seguir reproduzidas ajudam a ilustrar a planta do estabelecimento de **EMBRAMED** que realizou as saídas autuadas, seja do ponto de vista externo, seja de sua linha de produção, tudo a evidenciar sua caracterização como ambiente fabril (as fotos abaixo são uma pequena amostra das imagens disponibilizadas no documento anexo – *vide Doc. 07*), ao contrário do que afirma a D. Autoridade Autuante:

[...]

A estrutura retratada nas imagens acima colacionadas também se encontra refletida em documentos contábeis e declarações fiscais do estabelecimento autuado, como é o caso da lista de cerca de 3.000 itens do ativo de que dispõem (acosta-se, ilustrativamente, a listagem de ativo de um dos meses autuados - **Doc. 08**).

Tal listagem inclui maquinários e itens essenciais ao processo produtivo: paleteira hidráulica, mesas, bancadas e armários industriais, máquinas de solda, dinamômetro para testes de qualidade, esteiras de transporte, maquinário de etiquetagem, máquinas de ensaio físico (Kratos), estufa digital de secagem, máquinas seladoras de sacos, prensas excêntricas, Extrusora Plástica Magor, máquinas pneumáticas cravadoras, tornos mecânicos, esmeris, Fresadora Rocco, além de todo sistema de climatização necessário para o atendimento de normas regulatórias, sendo que parte de tais equipamentos industriais se encontram retratados nas fotos anexas (*vide Doc. 07*).

Os dados relativos à estrutura física e ativo do estabelecimento de **EMBRAMED** são também condizentes com o número de seus empregados. O que se observa, de fato, é que o estabelecimento autuado sempre buscou manter relevante número de empregados em seu estabelecimento mineiro, com oscilações próprias de qualquer empresa em seu ciclo econômico, inclusive considerando fatores sazonais, o que afasta, de pronto, a ilação da D. Autoridade Autuante de que se estaria a tratar de uma empresa ‘casca’ sem conteúdo econômico e/ou sem atividade econômica desempenhada em território mineiro.

Mais do que isso, o que se observa é que com o fechamento da filial paulista da antiga **EMBRAMED**, a Impugnante incrementou suas atividades no Estado de Minas Gerais, implicando, até mesmo, o aumento de número de empregados, consoante pode ser verificado, a partir do resumo da declaração entregue ao Governo Federal, para fins de apuração de folha de pagamento e recolhimento da respectiva contribuição

previdenciária para os meses de novembro e dezembro de 2021, reproduzida a seguir a título de exemplo:

[...]

As considerações aqui tecidas são corroboradas pelo Relatório de Acompanhamento do Protocolo de Intenções nº 55/2010, que aponta que entre os anos de 2013 e 2020, a Impugnante realizou investimentos que superam aqueles que eram inicialmente previstos em tal acordo (cerca de R\$ 30 milhões), na casa de aproximadamente R\$ 33 milhões de reais investidos (**Doc. 09**), conforme reprodução a seguir:

[...]

A Impugnante buscou, inclusive, cumprir as metas estabelecidas, já considerando, inclusive, as peculiaridades dos números decorrentes da incorporação de **EMBRAMED** por **CREMER S.A.** (efeitos contábeis e fiscais decorrentes de operações dentro do mesmo grupo econômico), além de externalidades de difícil predição, como o caso da crise econômica e sanitária decorrente da pandemia da COVID-19, sempre reportando os resultados em questão ao **INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO INTEGRADO DE MINAS GERAIS**.

Dessa forma, o que se verifica é que os compromissos assumidos por parte de **EMBRAMED** foram efetivamente cumpridos, inclusive com a devida prestação de contas ao Estado de Minas Gerais.

Tais considerações iniciais buscam expor um cenário que não está retratado no ‘Relatório Complementar do Auto de Infração’, em que, com a devida vênia, a D. Autoridade Autuante obliterou parte importante da realidade das atividades econômicas desempenhadas por **EMBRAMED**, apresentando apenas uma parte dos fatos relevantes para a solução da discussão envolvendo a aplicação do regime de diferimento ...”

A seguir, informa que, “em 2014, a Superintendência de Tributação vinculada à SEF/MG concedeu à **EMBRAMED** o Regime Especial Tributário (“RET”) nº 078/2014, objeto do Processo Tributário Administrativo (“PTA”) nº 45.000006359-10 (Anexo ao Auto de Infração), o qual visava simplificar procedimentos e fomentar as atividades desempenhadas pela **EMBRAMED** no território mineiro, prevendo hipótese de diferimento no pagamento do imposto”, nos termos estabelecidos em seu art. 6º.

Art. 6º O pagamento do ICMS incidente nas saídas dos produtos relacionados no inciso I do caput da Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções e no Anexo III deste Regime, destinadas ao Centro de Distribuição da CREMER S/A, cadastrada no CNPJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sob o nº 82.641.325/0021.61, Inscrição Estadual nº 062.772347.0303, pertencente ao mesmo grupo econômico da EMBRAMED, fica diferido para operações subsequentes por este praticadas.

Relata que “o cerne da controvérsia, segundo a D. Autoridade Fiscal, residiria no suposto descumprimento de condição imposta para fruição do benefício objeto do RET, mais especificamente ao entender que não teria ocorrido a fabricação dos produtos vendidos no Estado de Minas Gerais”.

Pontua que, “um primeiro ponto relevante é a premissa de que a D. Autoridade Autuante teria avaliado e descrito todas as operações do estabelecimento de **EMBRAMED** que promoveu as saídas beneficiadas pelo diferimento, ou, ainda, que teria, de fato, avaliado seu processo produtivo com detalhes”, acrescentando, porém, que “a existência de estrutura fabril e de relevante emprego de mão-de-obra dentro do processo produtivo de **EMBRAMED**, no período autuado, foi ignorada pela D. Autoridade Autuante, que preferiu se limitar a uma parcela de suas operações”.

A título de exemplo, a Impugnante cita que, no que se refere às aquisições promovidas pelo estabelecimento autuado da EMBRAMED, “a D. Autoridade Autuante seleciona uma parte das aquisições, deixando de considerar que no ano de 2016, foram adquiridas matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem, empregados em processos de industrialização realizados na planta localizada no Município de São Sebastião do Paraíso/MG”, oportunidade em que informa que “a planilha anexa busca relacionar exemplos de dados de notas fiscais de entrada escrituradas pelo estabelecimento de EMBRAMED, assim como os itens envolvidos e a classificação contábil adotada por ocasião de sua entrada (Doc. 10)”.

Portanto, prossegue a Impugnante, “as operações objeto de autuação representam um corte nas operações de **EMBRAMED**, no qual parte do processo produtivo de industrialização se deu por meio da modalidade de industrialização por encomenda, e no qual a empresa contratada se localizava em outra Unidade da Federação”.

Reproduz os seguintes trechos do “Relatório Complementar” anexado ao Auto de Infração:

“... Em 10/06/2020 o contribuinte foi cientificado sobre o início de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório através do Termo de Cientificação – nº 001/2020.

Em 26/05/2021 foi intimado, através do Termo de intimação nº 899/2021, a prestar informações sobre os produtos em que apenas a última etapa (esterilização) foi encomendada para que fosse realizada por empresas situadas em São Paulo, pelo estabelecimento da EMBRAMED de São Sebastião do Paraíso. E, também, informações sobre os fretes relativos às operações aqui analisadas.

Em resposta a supracitada intimação o contribuinte respondeu no dia 02/06/2021, por e-mail, uma

planilha Excel com código do produto e descrição do mesmo. No dia 30/06/2021 completou a informação. Utilizando o seguinte texto como resposta:

‘Segue anexa relação de itens cuja apenas a esterilização ocorreu pela fábrica de MG. Um ponto a se observar é que o mesmo produto em algum momento pode sim ter sido produzido por completo pela Embramed / Cremer MG. Se necessário, conseguimos fazer a proporção do que foi efetivamente produzido e o que foi apenas esterilizado.’

Não restando dúvida, portanto, que nenhuma das etapas dos procedimentos fabris foram realizadas em Minas Gerais. Salientando que as mercadorias que tiveram alguma etapa produzida neste Estado não constam desta autuação ...”

Explana que, “a D. Autoridade Autuante verificou que etapas de esterilização dos produtos foram realizadas por terceiros, figurando **EMBRAMED** como **estabelecimento industrializador encomendante**”.

Salienta que “o Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010 (“RIPI/2010”) estabelece que se caracteriza como “industrialização” a montagem que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal, na medida em que a operação modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: (a) transformação; (b) beneficiamento; (c) montagem; (d) acondicionamento ou reacondicionamento; e (e) renovação ou recondicionamento”.

Aduz que, “nesse contexto, a industrialização por encomenda, prevista no artigo 9º, inciso IV, do RIPI/2010, **caracteriza-se como uma modalidade de industrialização**, operação essa em que determinado estabelecimento remete insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a um terceiro estabelecimento, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializados ao estabelecimento encomendante”.

Acrescenta que “a realização da **atividade de industrialização por encomenda** consiste na operação em que um estabelecimento (no caso **EMBRAMED**) promoveu a saída de produtos cuja industrialização (ou etapa dela) venha a ser realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo industrializados-encomendante, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos”.

Registra que a SEF/MG reconhece que o procedimento de esterilização está inserido no conceito de industrialização, conforme entendimento exteriorizado na Consulta de Contribuinte nº 210/2016:

“... RESPOSTA:

A princípio, cumpre salientar que as atividades de esterilização de artigo médico-hospitalar, relatado pela Consulente, enquadram-se no conceito de industrialização na modalidade beneficiamento, considerada como tal qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, conforme estabelecido, na alínea “b” do inciso II do art. 222 do RICMS/2002 ...”

Enfatiza que, *“tanto é assim, que na presente autuação, não há qualquer questionamento quanto ao fato de o procedimento de esterilização estar (ou não) inserido no conceito de industrialização. O ponto nodal, sob o qual repousa a acusação fiscal, restringe-se ao entendimento de que a remessa para ‘esterilização’ por encomenda dos produtos em estabelecimento localizado fora do Estado de Minas Gerais, retiraria do estabelecimento autuado a condição de estabelecimento industrial, descumprindo a condição imposta para fruição do benefício em Regime Especial de Tributação (RET)”*.

Nessa linha, a Impugnante reproduz novo trecho do Relatório Complementar do Auto de Infração, a saber:

“... O RICMS-MG, também define o que vem a ser industrial fabricante para fins de aplicação da legislação tributária em seu art. 222 que apresenta o seguinte teor:

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 aperfeiçoamento para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

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

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

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

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

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou

inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou 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.

Para os produtos em tela neste Auto de Infração, à vista da legislação, não podem ser considerados industrializados em Minas Gerais, uma vez que o único processo realizado após a entrada dos produtos no estabelecimento mineiro da EMBRAMED foi de esterilização, sendo as mercadorias remetidas para que este processo fosse realizado em território paulista ...”

Ressalta, no entanto, que, “*diferentemente do entendimento adotado pela D. Autoridade Autuante, o fato de EMBRAMED ter remetido parcela de mercadorias para industrialização por encomenda não lhe retira a condição de estabelecimento fabricante*”, isso porque, como dito, “*em consonância com o próprio RIPI/2010 e por si só, no instituto da industrialização por conta de terceiro, criou-se uma ficção legal, aproximando-se o autor da encomenda da industrialização, como se este fosse o industrializador legal, de modo tal que tudo se passa como se a industrialização fosse feita pelo próprio autor da encomenda*”.

Complementa que, “*no presente caso, a condição de fabricante industrial, consoante todo o demonstrado acima, vai muito além do que um simples estabelecimento que comercializa produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento do mesmo titular ou de terceiro, sob encomenda e mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, os quais são obrigatoriamente equiparados a industrial, tal como cuidou de assegurar o RIPI/2010*”.

A seu ver, não há dúvida de que o seu estabelecimento “*desenvolve, sim, a atividade de fabricação de produtos voltados para a área da saúde, sendo, de fato, uma das maiores fornecedoras no país de materiais para medicina, tais como itens de primeiros socorros, cirurgias e tratamentos, além de materiais para odontologia, preparações farmacêuticas, fabricação de cosméticos e produtos de perfumaria e higiene pessoal, buscando sempre fomentar a economia nacional e o desenvolvimento regional*”.

Logo, nas palavras da Impugnante, “*uma vez que o Texto Constitucional estabelece, em seu artigo 153, IV, a competência da União para instituir o imposto sobre “produtos industrializados”, coube ao legislador federal buscar o conceito de industrialização nele implícito e reproduzi-lo nos normativos que regularam o exercício dessa competência*”, complementando que “*o próprio RICMS/MG em seu artigo 196 é expresso no sentido de que ‘Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal’*”.

A seu ver, “ainda que fosse possível sustentar o raciocínio fiscal, de que, na legislação mineira, seria o RICMS/MG quem define o que vem a ser industrial fabricante, e por assim, dizer, a Impugnante teria infringido o artigo 222, inclusive § 3º, do texto regulamentar, tem-se que, no presente caso, também assim não assistiria razão a D. Autoridade Autuante”.

Segundo seu entendimento, “olvidou-se a D. Autoridade Autuante que, para fins do Regime Especial de Tributação usufruído pela Impugnante, esta se comprometeu, mediante o respectivo protocolo de intenções, a manter ‘estabelecimento industrial localizado no município de São Sebastião do Paraíso, neste Estado, destinado à produção e comercialização’ dos produtos elencados na Cláusula Primeira do Protocolo”.

Reitera que “não há dúvidas por todo o já exposto e demonstrado linhas atrás, que a Impugnante cumpriu (e ainda cumpre!) o compromisso firmado com Estado, no sentido de se manter um estabelecimento industrial, que inclusive satisfaz os requisitos do § 3º, do artigo 222, do RICMS/MG já que nele é realizada a transformação (alínea “a”, do inciso II, do artigo 222) e montagem (alínea “c”, do inciso II, do artigo 222) de produtos, inclusive como reconheceu a D. Fiscalização”.

Com relação às mercadorias das operações autuadas, (apenas uma parcela das operações realizadas pelo estabelecimento autuado), entende que “não há que se falar em qualquer descumprimento do RET e do respectivo Protocolo de Intenções por parte da Impugnante, sob alegação de que por ter sido realizada industrialização por encomenda fora do Estado de MG, estas não teriam sido produzidas pelo estabelecimento autuado”, pois, “apenas a partir do mês de outubro de 2020, por meio do Decreto (MG) nº 48.055, de 07 de outubro de 2020, é que o RICMS/MG passou a excluir da definição de “produzido no Estado” aquele produto proveniente de outra unidade da Federação que não tenha sido submetido a processo de transformação ou montagem em estabelecimento mineiro”.

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

[...]

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput:

I - não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, cumulativamente:

a) os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

b) não tenha havido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre os produtos referidos neste parágrafo;

II - considera-se produzido no Estado o produto proveniente de outra unidade da Federação que tenha sido submetido em estabelecimento mineiro a uma das operações de industrialização previstas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas alíneas “a” e “c” do referido inciso II do caput.

Efeitos de 01/04/17 a 07/10/20

“§ 6º Na hipótese do inciso II do caput, não se considera industrialização a produção ou o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em estabelecimentos comerciais, tais como hipermercado, supermercado, restaurante, bar, sorveteria, confeitaria e padaria, desde que, cumulativamente:

I - os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

II - não tenha havido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre os produtos referidos neste parágrafo.”

Pondera, dessa forma, que *“na época das operações autuadas, não havia no RICMS/MG qualquer restrição quanto a caracterização de mercadoria como ‘produzida no Estado’ quando objeto de industrialização por terceiro, encomendada por estabelecimento qualificado nos termos da legislação como estabelecimento fabricante industrial mineiro”, em outras palavras, “a exigência fiscal poderia subsistir (com base no racional da D. Autoridade Autuante) apenas se as operações autuadas tivessem sido realizadas a partir de outubro de 2020, o que não é o caso dos autos que abrange as operações de janeiro de 2016 a dezembro de 2016”.*

Aponta que *“as Soluções de Consulta mencionadas de forma fragmentada no ‘Relatório Complementar do Auto de Infração’ não se aplicam ao caso aqui tratado, seja em razão de a Impugnante não ter sido a parte que as formulou, seja pela impertinência temática, e, principalmente, em razão de tratarem de hipótese distinta, na qual a parte que as formulou não apresentava estabelecimento fabril no Estado de Minas Gerais, tampouco atividade de industrialização nos termos do artigo 222, §3º do RICMS/MG, o que não era (e não é) o caso de **EMBRAMED**”.*

Menciona, porém, a título ilustrativo, *“a Solução de Consulta COSIT nº 631, de 02/01/2018, elaborada no âmbito da Secretaria da Receita Federal, em que se explicita o entendimento de que a tomada do serviço de industrialização por encomenda representa insumo da atividade industrial, inclusive autorizando a tomada de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores pagos a tal título”.*

Da mesma forma, segundo seu entendimento, *“ao contrário do que faz crer a D. Autoridade Autuante, o Acórdão nº 23.960/21/3ª citado no relatório fiscal foi proferido em processo administrativo no âmbito do qual, muito embora **CREMER** e **EMBRAMED** fossem parte, não se avaliou o processo produtivo da própria empresa, mas as operações de um de seus fornecedores, cujos documentos fiscais vieram a ser (de forma retroativa) declarados como inidôneos pela D. Fiscalização Estadual”.*

Noutro enfoque, a Impugnante ressalta que *“o ‘Pedido de Aditivo ao Protocolo de Intenções e Regime Especial de Tributação (RET)’, formulado originalmente por **EMBRAMED** em 2016, tinha por principal objetivo a ampliação do*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

rol de produtos abrangidos pelo diferimento conferido originalmente para parte de seu portfólio, tal como se verifica da anexa cópia do protocolo do pedido em questão (Doc. 11)”.

A esse respeito, a Impugnante informa “*que a desistência pleiteada em meados de 2020 pela CREMER em relação Protocolo 201.506.113.120-1 da 21/10/2015, mencionada pela D. Autoridade Autuante em seu ‘Relatório Complementar’, se deu, notadamente, dentro do contexto da necessidade de inclusão de novas NCMs ao RET”, eis que, “conforme alinhado nas tratativas tidas pela Impugnante junto à SEF/MG, haveria a necessidade de formalização de um novo pedido de aditivo de NCM em nome de CREMER, já que o pedido em questão havia sido formulado em 2015 em nome de EMBRAMED. Inclusive, considerando que deixou de ter acesso ao sistema de acompanhamento de tal pedido, conforme orientação, solicitou o cancelamento dos pedidos de aditivo que haviam sido apresentados em nome de EMBRAMED, a fim de que novos pedidos fossem realizados já em nome de CREMER, empresa incorporadora”.*

De: Nilson Schlemper <nilson.s@cremer.com.br>

Enviado: segunda-feira, 29 de junho de 2020 14:58

Para: valeria.trindade@fazenda.gov.br <valeria.trindade@fazenda.gov.br>

Cc: Leticia Rampelotti <leticia.rampelotti@cremer.com.br>; Luiza Iglesias <luiza.iglesias@mafrahospitalar.com.br>

Assunto: Cancelamento de aditivo

Boa tarde Valeria,

Conforme informado por telefone, não conseguimos mais acessar ao Protocolo 201.506.113.120-1 da 21/10/2015 para solicitar a desistência de inclusão de novas NCMs ao RET da Embramed, por esse motivo, pedimos cancelar o referido pedido de aditivo.

Conforme alinhado em reunião por Call no início de abril, deveríamos entrar com novo pedido de aditivo de NCM em nome da Cremer visto que a Unidade Embramed - Fabrica, passou a ser filial da Cremer.

Igualmente discutimos e alinhamos fazer consulta junto a Receita federal para confirmar similaridade de alguns itens cujas NCMs não constam no (RET) Nº 078/2014 da Embramed, porem complementam o mix de produtos produzidos pela empresa e são similares a outros itens acobertados pelo respectivo RET. Os protocolos de consulta na RF são 82648645267039, 82648752090784 e 82648939261421.

Estamos finalizando com o INDI - Sandro - a unificação dos protocolos de intenção Cremer e Embramed e atualização da relação de Produtos e NCMs fabricados em MG e os adquiridos para comercialização.

att

Acrescenta, nessa linha, que “a solicitação de seu cancelamento formulada pela própria Impugnante não pode ser interpretada, como fez a D. Autoridade Autuante, como uma sinalização de que a Impugnante concordasse com as conclusões fiscais que ensejaram a lavratura da autuação ora impugnada”.

Segundo a Impugnante, corroborando a sua boa-fé, “para aqueles produtos que entendeu-se não se encontravam abrangidos originalmente pelo Regime Especial outorgado a CREMER, oportunamente, foi apresentado ‘Termo de Autodenúncia’, acompanhado da guia de pagamento gerada e seu respectivo comprovante de pagamento (Doc. 13), representativa do recolhimento da diferença de 1% entre o tratamento conferido a CREMER a produtos fabricados no Estado de Minas Gerais (2%) e aqueles oriundos de outras Unidades Federativas (3%)”.

Conclui, nesses termos, “que a hipótese de diferimento foi corretamente aplicada pela EMBRAMED, considerando que seu estabelecimento localizado no

Município de São Sebastião do Paraíso/MG caracteriza-se como estabelecimento fabricante industrial, seja ao realizar ele próprio tal atividade, seja por figurar como industrializador encomendante, de forma que o processo produtivo realizado cumpriu os requisitos previstos no Protocolo de Intenções e Regimes Especiais concedidos, impondo-se, por conseguinte, o cancelamento do Auto de Infração ora combatido”.

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

Há que se destacar, inicialmente, que o Fisco **não** ignorou e **não** nega, como alegado pela Impugnante, que o estabelecimento autuado tenha estrutura fabril neste Estado e que este tenha fabricação própria de produtos contemplados com o diferimento do ICMS nas saídas internas, com destino ao estabelecimento da CREMER S/A.

Tal fato pode ser observado no próprio Relatório Complementar do Auto de Infração, no qual **o Fisco cita, a título de exemplo, que em agosto de 2016** “*as saídas com o benefício do diferimento perfizeram um total de R\$ 9.969.241,49 (tabela acima). Neste mesmo mês foi de R\$ 6.485.247,80 (sem considerar o ajuste do ICMS ‘por dentro’) as saídas com diferimento indevido, valor extraído da planilha da Demonstrativo do Crédito tributário. Constatamos um benefício de cerca de 65% das operações para indústrias de fora Minas Gerais. Acarretando perda de empregos e arrecadação para o Estado e maculando o Protocolo de Intenções pois as mercadorias não foram industrializadas e nem fabricadas em Minas Gerais”.*

Portanto, o presente Auto de Infração abrange apenas parte das operações da Impugnante (sucessora, por incorporação, da EMBRAMED), tanto é que no mês de agosto de 2016, a autuação atingiu cerca de 65% das operações, o que equivale a dizer que, com relação às operações restantes (35%, aproximadamente), o diferimento utilizado pela Impugnante foi acatado pelo Fisco.

Feita essa consideração inicial, há que se destacar que **o diferimento do ICMS**, nas saídas internas com destino ao estabelecimento da CREMER S/A, **somente é aplicável às mercadorias fabricadas neste Estado**, conforme art. 6º c/c Anexo III do RET nº 078/2014, *verbis*:

SEÇÃO III

SAÍDAS INTERNAS DE PRODUTOS

Art. 6º O pagamento do ICMS incidente nas saídas dos produtos relacionados no inciso I do *caput* da Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções e no Anexo III deste Regime, destinadas ao Centro de Distribuição da **CREMER S/A**, cadastrada no CNPJ sob o nº 82.641.325/0021.61, Inscrição Estadual nº 062.772347.0303, pertencente ao mesmo grupo econômico da EMBRAMED, fica diferido para operações subsequentes por este praticadas.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO III (a que se referem os arts. 1º, I; 3º; 6º e 8º, I) Produtos fabricados e comercializados por Minas Gerais

Descrição do produto	NBM/SH
Bisturi Descartável	9018.90.29
Equipo para solução parenteral	9018.90.10
Equipo para transfusão de sangue	9018.90.10
Sonda enteral	9018.39.21
Sonda descartável	9018.39.29
Coletor de urina	9018.39.29
Conector para dreno para aspiração torácica	9021.90.89
Coletor de secreção	9018.39.29
Frasco de alimentação enteral	3926.90.30
Dispositivo de infusão intravenosa	9018.39.29
Frasco de drenagem cirúrgica	9018.39.29
Extensão de aspiração cirúrgica	9018.39.29
Extensão para oxigenação	9018.39.29
Dreno de sucção	9018.39.29
Torneira 3 vias	9018.90.10
Cateter tipo óculos	9018.39.29
Irigador cirúrgico	9018.39.29
Equipo de infusão 2 e 4 vias	9018.90.10
Equipo com bureta	9018.90.10

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 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 reacondicionamento);

[...]

§ 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.

Esclareça-se 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/reacondicionamento e a renovação/reacondicionamento.

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).

Lado outro, o diferimento do ICMS, como não poderia deixar de ser, aplica-se à operação, estando, portanto, vinculado à mercadoria, vale dizer, **ainda que o estabelecimento autuado fabrique neste Estado produtos da mesma espécie**, o diferimento **não se aplica a produtos adquiridos de indústrias de outros Estados**, ainda que do mesmo grupo econômico, pois, nesse caso, **a mercadoria não é fabricada em Minas Gerais**, ou seja, como bem salienta o Fisco *"somente as mercadorias submetidas em Minas Gerais aos procedimentos de transformação ou montagem são consideradas produzidas neste estado"*.

Entendimento em sentido contrário equivaleria à admissão da aplicabilidade do diferimento do ICMS para produtos meramente adquiridos de terceiros, sediados em outras unidades da Federação, **não** sendo esta a finalidade do RET nº 078/2014 e do Protocolo de Intenções, que tem como objetivo precípua o **fortalecimento das indústrias mineiras**, bem como atrair a instalação neste Estado de novos estabelecimentos industriais.

É exatamente esse o caso dos autos, pois **os produtos objeto da presente autuação não foram fabricados em Minas Gerais**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, conforme informado no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, a empresa EMBRAMED/MG adotava os seguintes procedimentos para que produtos (equipos, sondas, dentre outros), **fabricados em outra UF, ficassem sob o abrigo do diferimento**:

- **Recebia, em transferências**, esses produtos do estabelecimento da **EMBRAMED/SP**, sediado na Via Anhanguera, S/N – São Paulo (SP);
- No mesmo dia ou datas muito próximas, os produtos recebidos em transferências eram remetidos para industrialização na empresa Companhia Brasileira de Esterilização (CBE), sediada em **Jarinu (SP)**;
- Posteriormente, os produtos recebidos da CBE eram remetidos com diferimento do ICMS, nas saídas internas com destino ao estabelecimento da CREMER S/A;
- Os números dos lotes de fabricação, conforme regulamentação da ANVISA, e as quantidades das mercadorias envolvidas nessas operações comprovam que os produtos eram exatamente os mesmos.

A título de exemplo, segue abaixo quadro ilustrativo elaborado pelo Fisco relativo a essas operações (vide Anexos 1 a 4 do AI).

Coluna1	NF-e de transferência	remessa para industrialização	retorno de industrialização	Venda para CREMER SA
n° NF-e	127.429	30.294	79.736	30.474
data emissão	21/06/2016	21/06/2016	24/06/2016	24/06/2016
hora de emissão	09:09	11:51		
código do produto	F492141	F492141	F492141	492141
n° do lote	1600020468	1600020468	1600020468	1600020468
quantidade	22.500	22.500	22.500	22.500
valor R\$				9.522,00
descrição do produto	SONDA URETRAL N.12 NE	SONDA URETRAL N.12 NE	SONDA URETRAL N.12 NE	SONDA URETRAL N.12

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre essas operações triangulares, relativa ao PTA nº 01.002201573-81, que versa sobre a mesma matéria e tramitará juntamente com o presente processo, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... Os produtos são enviados para industrialização em Jarinu SP (Companhia Brasileira de Esterilização) ora mesmo dia (com maior frequência) em que são supostamente recebidos em São Sebastião do Paraíso/MG ora em datas muito próximas. O número de lote, regulamentado pela ANVISA, e as quantidades comprovam que se trata da mesma mercadoria.

Na saída em operação de venda para CREMER SA de Pouso Alegre MG **o autuado usa de forma irregular o CFOP 5101** Vejamos a descrição que legislação impõe

para utilizar o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP):

5.101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.

Em análise linear e objetiva é evidente a inadequação do uso do CFOP 5101 pois **nenhuma das operações fabris foi realizada no estabelecimento da EMBRAMED em São Sebastião do Paraíso/MG.**

Observa-se que, frequentemente no mesmo dia, quase que no mesmo horário em que se emitiram as notas fiscais de saídas dos produtos fabricados no estabelecimento da EMBRAMED localizado em São Paulo, com destino ao estabelecimento da EMBRAMED em MG, **foram quase que simultaneamente emitidas as notas fiscais de saídas para esterilização, o que embora se caracterize como industrialização também não foi realizado em Minas Gerais, mas em outra empresa no estado de São Paulo. Após a esterilização encerra-se o procedimento fabril.**

Cabe destacar que, a ANVISA, na Lei nº 6.360/76 em seu art. 3º, incisos XIII, XIV e XV define lote:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do Art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

...

XIII - Lote ou Partida: quantidade de um medicamento ou produto abrangido por esta Lei, que se produz em um ciclo de fabricação, e cuja característica essencial é a homogeneidade;

XIV - Número do Lote: designação impressa na etiqueta de um medicamento e de produtos abrangidos por esta Lei que permita identificar o lote ou a partida a que pertençam e, em caso de necessidade, localizar e rever todas as operações de fabricação e inspeção praticadas durante a produção;

XV - Controle de Qualidade: conjunto de medidas destinadas a garantir, a qualquer momento, a produção de lotes de medicamentos e demais

produtos abrangidos por esta Lei, que satisfaçam às normas de atividade, pureza, eficácia e inocuidade;

Evidenciando que o número do lote é único, ou seja, existe para permitir identificar o produto e possibilitar melhor o controle. Portanto, **permitindo a rastreabilidade de cada lote e, no caso em tela, estabelecer com convicção que as mercadorias, que tiveram as transferências promovidas pela EMBRAMED/SP, referem-se ao mesmo produto nas saídas da EMBRAMED/MG**. O número do lote confere à mercadoria a qualidade de bem infungível.

Ademais a descrição dos produtos, a quantidade transacionada bem como a simultaneidade das operações comprovam ser a mesma mercadoria e também que não houve tempo hábil para que a EMBRAMED/MG implementasse qualquer operação que modificasse a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoasse para o consumo ...” (Grifou-se)

Não há qualquer dúvida, portanto, que **nenhuma das etapas dos procedimentos fabris foram realizadas em Minas Gerais**, ou seja, os produtos vendidos para a CREMER S/A não foram fabricados pelo estabelecimento mineiro da EMBRAMED, pois **tais produtos foram fabricados pelo estabelecimento paulista da EMBRAMED** e remetidos para esterilização também no estado de São Paulo.

É equivocado o argumento da Impugnante de que “o ponto nodal, sob o qual repousa a acusação fiscal, restringe-se ao entendimento de que a remessa para ‘esterilização’ por encomenda dos produtos em estabelecimento localizado fora do Estado de Minas Gerais, retiraria do estabelecimento autuado a condição de estabelecimento industrial, descumprindo a condição imposta para fruição do benefício em Regime Especial de Tributação (RET)”, pois, **na verdade, o cerne da presente lide reside no fato que as mercadorias remetidas para a CREMER S/A não foram fabricadas neste Estado**.

Também é equivocada a afirmação da Impugnante no sentido de que, *“diferentemente do entendimento adotado pela D. Autoridade Autuante, o fato de EMBRAMED ter remetido parcela de mercadorias para industrialização por encomenda não lhe retira a condição de estabelecimento fabricante”*.

Como já afirmado, o Fisco **não** ignorou e **não** nega que o estabelecimento autuado tenha estrutura fabril neste Estado e que este tenha fabricação própria de produtos contemplados com o diferimento do ICMS nas saídas internas, com destino ao estabelecimento da CREMER S/A.

Porém, **para os produtos objeto da presente autuação, o diferimento do ICMS é inaplicável**, nos termos do art. 6º c/c Anexo III do RET nº 078/2014, **uma vez que fabricados em outra unidade da Federação (São Paulo)**.

A alegação da Impugnante de que “apenas a partir do mês de outubro de 2020, por meio do Decreto (MG) nº 48.055, de 07 de outubro de 2020, é que o RICMS/MG passou a excluir da definição de ‘produzido no Estado’ aquele produto proveniente de outra unidade da Federação que não tenha sido submetido a processo de transformação ou montagem em estabelecimento mineiro” também não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal.

Reitere-se, nesse sentido, que a condição de que os produtos sejam **fabricados em Minas Gerais**, para fins de fruição do diferimento do ICMS, consta expressamente no RET nº 078/2014, **ponto central que fundamenta a presente autuação.**

Porém, como visto anteriormente, os produtos vendidos para a CREMER S/A **não** foram fabricados pelo estabelecimento mineiro da EMBRAMED, pois **tais produtos foram fabricados pelo estabelecimento paulista da EMBRAMED** e remetidos para esterilização também no estado de São Paulo.

Destaque-se que os regimes especiais têm força de lei entre as partes signatárias, estando ambos sujeitos à observância das normas neles contidas.

Quanto à obrigatoriedade de seguir as normas estabelecidas em regimes especiais de tributação, o art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), é absolutamente claro nesse sentido, *in verbis*:

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, por meio do Siare.

Efeitos de 01/03/08 a 24/04/20

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.

Além disso, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual. (Grifou-se)

No caso ora em exame, verifica-se, sem sombra de dúvida, que o diferimento aplicado pela Impugnante **não** encontra respaldo no art. 6º c/c Anexo III do RET nº 078/2014.

Se não bastasse, mostra-se imperioso destacar que, em 2016, a EMBRAMED solicitou a inclusão do diferimento para empresas do mesmo grupo econômico, nas operações com os produtos adquiridos de outra unidade da Federação, para posterior comercialização, confira-se:

Protocolo SIARE nº 201.600.692.146-9, de
10/02/2016

Requer a concessão das seguintes alterações no RE/e-PTA:

(...)

4) extensão do diferimento do ICMS para todas as saídas promovidas para outras empresas do grupo econômico, instaladas em Minas Gerais, de produtos adquiridos de outras unidades da Federação;

5) (...)

6) convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

Ao requerer a extensão do diferimento do ICMS para empresas do mesmo grupo econômico, instaladas em Minas Gerais, de produtos adquiridos de outras unidades da Federação, a Impugnante reconhece, no mínimo tacitamente, que o protocolo de intenções por ela firmado como este Estado, delineado nº RET nº 078/2014, impunha a fabricação dos produtos neste Estado, ou, em sentido contrário, que **o diferimento do ICMS era inaplicável aos produtos fabricados em outras unidades da Federação**, sendo irrelevante, para o desate da matéria, sua afirmação de que este requerimento *“tinha por principal objetivo a ampliação do rol de produtos abrangidos pelo diferimento conferido originalmente para parte de seu portfólio, tal como se verifica da anexa cópia do protocolo do pedido em questão”*.

Logo, **deve ser rejeitado o argumento da Impugnante** de que *“a exigência fiscal poderia subsistir (com base no racional da D. Autoridade Autuante) apenas se as operações autuadas tivessem sido realizadas a partir de outubro de 2020, o que não é o caso dos autos que abrange as operações de janeiro de 2016 a dezembro de 2016”*

Da mesma forma, deve ser desconsiderado o argumento da Impugnante de que *“a desistência pleiteada em meados de 2020 pela **CREMER** em relação Protocolo 201.506.113.120-1 da 21/10/2015, mencionada pela D. Autoridade Autuante em seu ‘Relatório Complementar’, se deu, notadamente, dentro do contexto da necessidade de inclusão de novas NCMs ao RET”*, pois o referido protocolo tinha o seguinte teor:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

10.5 – TRECHO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DO RET 45.000006335-18 CONCEDIDO A CREMER SA (empresa do mesmo grupo econômico) – pedido indeferido.

2. Tal como esclarecido no Pedido de Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 055/10 e RET nº 078/14, concedido à EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA., empresa do grupo econômico da Requerente, por questões operacionais e logísticas, a EMBRAMED passará a centralizar, em seu estabelecimento mineiro, a totalidade das vendas destinadas à Requerente, inclusive em relação às mercadorias que necessitam continuar sendo produzidas ou adquiridas por estabelecimento localizado noutra unidade da Federação.

...

a) a extensão do benefício de crédito presumido do ICMS para as saídas dos produtos recebidos em operações internas da empresa do mesmo grupo econômico, ainda que não seja industrializado pela EMBRAMED no Estado de Minas Gerais;

...

d) a convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito;

Como se vê não é um mero contexto da necessidade de inclusão de novas NCMs no RET e sim a comprovação dos fundamentos da autuação. Nos pedidos de alteração dos Regimes Especiais da CREMER S/A, assim como o pedido de alteração da própria EMBRAMED (protocolo 201.600.692.146-9), também já mencionado, resta evidente o conhecimento de ambas as empresas quanto à **inaplicabilidade do diferimento do ICMS**, em relação aos produtos produzidos em outras unidades da Federação.

Lado outro, cabe destacar que não se nega que o procedimento de esterilização está inserido no conceito de industrialização (beneficiamento), conforme Consulta de Contribuinte nº 210/2016, citada pela Impugnante.

Afirma-se, apenas, que **os produtos objeto da presente autuação não foram fabricados no Estado de Minas Gerais**, fato este incontestável, conforme já demonstrado e **em nenhum momento refutado pela Impugnante**.

Deve-se reiterar, porém, que a própria esterilização foi efetuada na empresa Companhia Brasileira de Esterilização, sediada em **Jarinu (SP)**, o que implica dizer, de forma mais ampla, que nenhuma das etapas de industrialização (transformação, montagem ou beneficiamento) foi realizada em Minas Gerais.

Com relação às soluções de consultas e ao acórdão mencionado no relatório fiscal (23.960/21/3ª), ainda que não se refiram a caso idêntico (pertinência temática), como afirmado pela Impugnante, há que se destacar que os trechos reproduzidos pelo Fisco foram utilizados apenas para corroborar o entendimento de que os benefícios fiscais, no tocante à atividade industrial, especialmente aqueles concedidos por meio de regimes especiais de tributação, têm como objetivo principal o fomento da indústria mineira, sendo, pois, totalmente descabida a utilização desses benefícios em operações envolvendo produtos fabricados em outras unidades da Federação.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... Discutiu-se nos Autos a descaracterização do diferimento do pagamento do ICMS por utilização indevida do previsto no art.6º do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000006359-10 que dispõe das regras para o contribuinte usufruir do instituto do diferimento

[...]

Tendo em vista as alegações elencadas, manifestamos com base nos argumentos expostos abaixo. Trazendo trechos representativos da impugnação e a devida contra-argumentação:

41. Ao contrário do que faz crer a D. Autoridade Autuante, o estabelecimento autuado de **EMBRAMED** apresentou ao longo do período autuado (ano de 2016) estrutura condizente com a atividade econômica que desenvolvia, buscando bem cumprir os compromissos assumidos perante o Estado de Minas Gerais.

Não consta da acusação a inexistência do parque fabril ou da não industrialização de nenhum produto. **O fato destacado e fartamente comprovado é que parte significativa da produção não teve a fabricação realizada em Minas Gerais** como estava pactuado no Regime Especial concedido à EMBRAMED.

Foram apresentadas notas fiscais de saídas e de entrada com o mesmo número de lote das notas fiscais de entrada demonstrando de forma cabal que não houve nenhuma parcela industrializada em Minas Gerais.

Inclusive, a EMBRAMED, utilizou de maneira equivocada, induzindo a fiscalização ao erro, o CFOP 5.101 como podemos verificar no convênio sem número de 15 de dezembro de 1970 (CONFAZ) - Anexo II (CFOP):

5.100 - VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

5.101 - Venda de produção do estabelecimento

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.

Sendo **relevante o fato de, em 2016, a EMBRAMED ter solicitado a inclusão do diferimento para empresas do mesmo grupo econômico, nas operações com os produtos adquiridos de outra**

Unidade da Federação, para posterior comercialização:

[...]

56. No que se refere às aquisições promovidas pelo estabelecimento atuado de **EMBRAMED**, por exemplo, a D. Autoridade Autuante seleciona uma parte das aquisições, deixando de considerar que no ano de 2016, foram adquiridas matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem, empregados em processos de industrialização realizados na planta localizada no Município de São Sebastião do Paraíso/MG.

No item 56 da impugnação (a título de exemplo) a defesa trata de insumos e matérias primas que foram realmente adquiridas, mas não são tratados neste PTA.

62. Nesse contexto, a industrialização por encomenda, prevista no artigo 9º, inciso IV, do RIPI/2010, **caracteriza-se como uma modalidade de industrialização**, operação essa em que determinado estabelecimento remete insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a um terceiro estabelecimento, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializados ao estabelecimento encomendante.

Aqui aborda a temática, também recorrente neste PTA, que a esterilização por encomenda, mesmo em outra UF, também se caracteriza como uma modalidade de industrialização. E neste ponto a fiscalização concorda com a defesa que se trata de uma industrialização por encomenda. **Só que não prevista nas condições do art. 6º c/c no Anexo III do RET que estabelece os critérios para usufruir o benefício, pelo fato de que os produtos não foram fabricados pelo estabelecimento mineiro da EMBRAMED e também não terem sido sequer industrializados em MG:**

67. Ora, diferentemente do entendimento adotado pela D. Autoridade Autuante, o fato de **EMBRAMED** ter remetido parcela de mercadorias para industrialização por encomenda não lhe retira a condição de estabelecimento fabricante.

Não se trata da situação de todas as operações da EMBRAMED e sim das mercadorias que não foram industrializadas no estado de MG, conforme exigência do Protocolo de Intenções e do Regime Especial de Tributação do contribuinte, tanto que **só as mercadorias cujos lotes constantes nas NF-e de entradas coincidiram com os das NF-e de saídas foram consideradas irregulares fora da abrangência do Regime Especial.**

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

78. Isso porque, **apenas a partir do mês de outubro de 2020**, por meio do Decreto (MG) nº 48.055, de 07 de outubro de 2020⁷, é que o RICMS/MG passou a excluir da definição de “produzido no Estado” aquele produto proveniente de outra unidade da Federação

que não tenha sido submetido a processo de transformação ou montagem em estabelecimento mineiro. Confira-se:

Entretanto, **a exigência para que fosse fabricado em Minas Gerais constava tanto do protocolo de Intenções como do Regime Especial**. E como vimos o próprio contribuinte, no protocolo 201.600.692.146-9 (acima citado), ao pedir extensão do diferimento do ICMS para empresas do mesmo grupo econômico, instaladas em Minas Gerais, de produtos adquiridos de outras unidades da Federação demonstra entender que pacto realizado entre o Estado e a empresa delineado RET nº 45.000006359-10 impunha a fabricação dos produtos neste Estado.

Destaque-se que os regimes especiais têm força de lei entre as partes signatárias (Estado e Contribuintes favorecidos), estando ambos sujeitos à observância das normas neles contidas.

[...]

85. A esse respeito, importante esclarecer que a desistência pleiteada em meados de 2020 pela **CREMER** em relação Protocolo 201.506.113.120-1 da 21/10/2015, mencionada pela D. Autoridade Autuante em seu “*Relatório Complementar*”, se deu, notadamente, dentro do contexto da necessidade de inclusão de novas NCMs ao RET.

O protocolo citado no Relatório Complementar é o que se segue:

10.5 – TRECHO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DO RET 45.000006335-18 CONCEDIDO A CREMER SA (empresa do mesmo grupo econômico) – pedido indeferido.

2. Tal como esclarecido no Pedido de Aditivo ao Protocolo de Intenções nº 055/10 e RET nº 078/14, concedido à EMBRAMED INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, empresa do grupo econômico da Requerente, por questões operacionais e logísticas, a EMBRAMED passará a centralizar, em seu estabelecimento mineiro, a totalidade das vendas destinadas à Requerente, inclusive em relação às mercadorias que necessitam continuar sendo produzidas ou adquiridas por estabelecimento localizado noutra unidade da Federação.

...

a) a extensão do benefício de crédito presumido do ICMS para as saídas dos produtos recebidos em operações internas da empresa do mesmo grupo econômico, ainda que não seja industrializado pela EMBRAMED no Estado de Minas Gerais;

...

d) a convalidação dos procedimentos já realizados nos termos do presente pleito.

Como se vê não é um mero contexto da necessidade de inclusão de novas NCM no RET e sim a comprovação dos fundamentos deste trabalho. Nos pedidos de alteração dos Regimes Especiais da CREMER S/A

(protocolo acima), como o pedido de alteração da própria EMBRAMED (protocolo 201.600.692.146-9), também já mencionado, restam evidentes o conhecimento das empresas envolvidas no ilícito tributário.

As partes destacadas ‘ainda que não sejam industrializadas em Minas Gerais’ escancaram o conhecimento da irregularidade e a intenção de diminuir o *quantum* devido ao Estado de Minas Gerais fora das regras previstas no RET.

[...]

89. De fato, corroborando a boa-fé da Impugnante, para aqueles produtos que entendeu-se não se encontravam abrangidos originalmente pelo Regime Especial outorgado a **CREMER**, oportunamente, foi apresentado “*Termo de Autodenúncia*”, acompanhado da guia de pagamento gerada e seu respectivo comprovante de pagamento (**Doc. 13**), representativa do recolhimento da diferença de 1% entre o tratamento conferido a **CREMER** a produtos fabricados no Estado de Minas Gerais (2%) e aqueles oriundos de outras Unidades Federativas (3%).

Não se discute a boa-fé neste trabalho com relação a esta denúncia espontânea mencionada, a qual foi formalizada pelo contribuinte e sim o fato concreto da descaracterização do diferimento por descumprimento da legislação, ou seja, do regime Especial concedido à EMBRAMED. Apesar das fartas evidências do conhecimento das irregularidades pelo grupo econômico ...” (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada estabelecidas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

2.2. Da Arguição de “Desconsideração do Crédito de ICMS Próprio Pago na Operação Anterior pelo Remetente”:

A Impugnante relata que “*as operações de entrada realizadas por EMBRAMED que originaram as saídas autuadas (indicadas pela D. Autoridade Autuante na ‘Vendas CREMER 2016’, que acompanhou o Auto de Infração, ocorreram mediante operações de transferência originárias de estabelecimento da EMBRAMED localizado no Estado de São Paulo, abrangendo o recebimento de mercadorias que apresentam regimes tributários diversos, com e sem destaque do ICMS*”.

Acrescenta que, “*partindo da realidade posta no momento da entrada das mercadorias, o estabelecimento de EMBRAMED no Município de São Sebastião do Paraíso/MG adotou o procedimento de escrituração do crédito destacado nos documentos fiscais em questão em seus Registros de Entrada, procedendo, na sequência, ao estorno deste crédito na proporção das saídas beneficiadas pelo diferimento, nos exatos termos do artigo 6º, “caput” e parágrafo único do Regime Especial nº 078/2014 (PTA nº 45.000006359-10)*”.

Afirma que, “ao realizar a lavratura do Auto de Infração, a D. Autoridade Autuante buscou descaracterizar a operação efetuada por **EMBRAMED** na hipótese de diferimento do imposto prevista no artigo 6º do Regime Especial acima transcrito, buscando enquadrá-la na hipótese de uma venda na modalidade de tributação normal (débito e crédito), com a aplicação da alíquota interna ordinária (18% - dezoito por cento), mas cujo tratamento tributário pressupõe a submissão ao princípio da não-cumulatividade, e à dinâmica da tributação normal do imposto, com base na sistemática de débito e **crédito do imposto pago na operação anterior**”.

Argumenta que “apenas estornou o crédito, pois em seu entendimento fazia jus ao diferimento do ICMS. Na medida que a autoridade autuante afastou o diferimento, deveria também ter anulado os efeitos do estorno do crédito a ele vinculado. Apenas assim, é que a Fiscalização estaria efetivamente reestabelecendo o regime ordinário de tributação sem a aplicação do RET”.

Destaca, porém, que “não se vislumbra, porém, do Demonstrativo de Crédito Tributário, que apura o “quantum” do ICMS supostamente devido, que a d. Autoridade Autuante tenha considerado o ICMS destacado da operação anterior (estornado pela Impugnante exclusivamente em função da aplicação do diferimento), o que resulta em violação ao princípio da não-cumulatividade, assim como enriquecimento ilícito do Fisco estadual”.

Sustenta, nesses termos, que “o lançamento deverá cancelado, ainda que parte dele, já que a apuração do ‘quantum’ supostamente devido se encontra viciada, pois desconsidera o crédito do ICMS lançado e estornado pela Impugnante exclusivamente por força do RET, majorando indevidamente a cobrança objeto de impugnação”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o procedimento adotado pelo Fisco encontra-se devidamente respaldado na legislação vigente.

Nesse sentido, há que se reiterar que era inaplicável o diferimento do ICMS nas operações realizadas pela Impugnante com o estabelecimento da CREMER S/A, ou seja, não poderia a Autuada ter emitido a documentação fiscal sem o destaque do ICMS incidente em cada operação.

Assim, considerando-se que no período autuado as operações **não** estavam contempladas com o diferimento do ICMS, o prazo para recolhimento do imposto **não** destacado nos respectivos documentos fiscais encontrava-se esgotado, desde a data de sua emissão, nos termos do art. 89, inciso IV 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:

[...]

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

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

RICMS/02

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

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

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

Além disso, observado o prazo decadencial e as demais normas da legislação vigente, inclusive aquelas estabelecidas no RET nº 078/2014, havendo quitação integral do crédito tributário, o estabelecimento Autuado poderá apropriar-se do valor do imposto por ela estornado, relativo às operações cujo diferimento do ICMS foi descaracterizado.

2.3. Da Arguição de “Impossibilidade de Fixação do Preço de Venda da Mercadoria em Valor Distinto do Efetivamente Praticado a Pretexto de Inclusão na Base de Cálculo do Imposto Cobrado que não Foi Destacado ou Integrou o Preço de Venda”:

A Impugnante relata que “no **Tópico 13** do “Relatório Complementar do Auto de Infração”, a D. Autoridade Autuante aponta que, ao calcular o valor do principal supostamente devido no lançamento tributário, efetuou o “recálculo” da base de cálculo do ICMS, para a inclusão do próprio imposto sobre o preço de venda praticado entre **EMBRAMED** e **CREMER**, sob a justificativa de que deveria readequá-la, expediente que teria suposto amparo no artigo 13, §15º, da Lei (MG) nº 6.763/75”.

A seu ver, no entanto, “no caso sob análise, se o ICMS não compôs o preço de venda praticado e não fez parte da importância paga pelo comprador (fato esse assumido pela própria D. Autoridade Autuante), não há como, após realizada a operação, sustentar a pretensão do lançamento tributário impugnado de simplesmente incluir tal valor no preço, sob o pretexto de estar ‘ajustando’ o preço praticado, e, conseqüentemente, ‘adequando’ a base de cálculo do ICMS”.

Conclui, nessa linha, que, “ainda que se pudesse cogitar a manutenção da cobrança, a despeito dos fundamentos fáticos e jurídicos expostos nos tópicos anteriores, no mínimo, haveria que ser afastado o expediente utilizado pela D.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Autoridade Autuante de majoração indevida da base de cálculo imposto, quando sequer o ICMS compôs o preço práticos entre **EMBRAMED** e **CREMER**".*

Porém, em que pesem os seus argumentos, **verifica-se, uma vez mais não assistir razão à Impugnante.**

Com efeito, conforme afirmado no tópico anterior, considerando-se que no período autuado as operações **não** estavam contempladas com o diferimento do ICMS, o prazo para recolhimento do imposto **não** destacado nos respectivos documentos fiscais encontrava-se esgotado, desde a data de sua emissão, nos termos do art. 89, inciso IV do RICMS/02.

Por outro lado, o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e art. 49 do RICMS/02.

LC nº 87/96

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

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Lei nº 6763/75

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

[...]

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

RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Conforme Acórdão nº 22.575/21/2ª, abaixo reproduzido, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo é questão pacífica, não só no âmbito administrativo, como também em decisões do próprio STF, *verbis*:

“... O RECONHECIMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO FOI REALIZADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF NO RE 582461-SP, COM REPERCUSSÃO GERAL. EXAMINE-SE:

‘O TRIBUNAL, POR MAIORIA E NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA O VOTO DA SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA, QUE DELE CO-NHECIA APENAS EM PARTE. NO MÉRITO, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCOAURÉLIO E CELSO DE MELLO. VOTOU O PRESIDENTE, MINISTRO CEZAR PELUSO. EM SEGUIDA, O PRESIDENTE APRESENTOU PROPOSTA DE REDAÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE, A SER ENCAMINHADA À COMISSÃO DE JURISPRUDÊNCIA, COM O SEGUINTE TEOR: “É CONSTITUCIONAL A INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.” FALARAM, PELO RECORRIDO, O DR. AYLTON MARCELO BARBOSA DA SILVA, PROCURADOR DO ESTADO E, PELO AMICUS CURIAE, A DRA. CLÁUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE, PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA E, EM VIAGEM OFICIAL À FEDERAÇÃO DA RÚSSIA, O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI. PLENÁRIO, 18.05.2011.”

(DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 18/08/2011 - ATA Nº 116/2011. DJE Nº 158, DIVULGADO EM 17/08/2011). (GRIFOU-SE)

No JULGAMENTO DO RE 582.461-SP ‘REAFIRMOU-SE ORIENTAÇÃO FIXADA NO JULGAMENTO DO RE 212.209/RS (DJU DE 14.2.2003), SEGUNDO A QUAL A QUANTIA RELATIVA AO ICMS FAZ PARTE DO CONJUNTO QUE REPRESENTA A VIABILIZAÇÃO JURÍDICA DA OPERAÇÃO E, POR ISSO, INTEGRA A SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO’.

A RESPEITO DO JULGAMENTO DO RE 212.209/RS, O ADVOGADO E JURISTA ANDRÉ MENDES MOREIRA LECIONA:

“PARA JOBIM, O ICMS NÃO INCIDIRIA SOBRE O VALOR AUFERIDO PELO COMERCIANTE (NO QUAL, POR ÓBVIO, NÃO SE INCLUI O IMPOSTO), MAS SIM SOBRE A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA – CUJOS CONTORNOS PODERIAM, COMO DE FATO O FORAM SER DELINEADOS PELO LEGISLADOR COMPLEMENTAR. ASSIM, VOTOU JOBIM PELA CONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO ‘POR DENTRO’ DO ICMS.

ENTRETANTO, FORAM OS MINISTROS MOREIRA ALVES, SEPÚLVEDA PER-TENCE E ILMAR GALVÃO QUE ANALISARAM O TEMA SUB EXAMINE EM FACE DA NÃO CUMULATIVIDADE, TENDO OS DOIS PRIMEIROS

SUSTENTADO QUE O CÁLCULO 'POR DENTRO' É IMPRESCINDÍVEL PARA A OPERACIONALIZAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, AO PASSO QUE O ÚLTIMO NÃO CHEGOU A TANTO, APENAS TENDO PUGNADO QUE A SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA LEGITIMA O CÁLCULO 'POR DENTRO', POIS AUTORIZA O ABATIMENTO DE TODO O IMPOSTO PAGO NA ETAPA ANTERIOR.'

ASSIM, NÃO HÁ DÚVIDA ACERCA DA LEGALIDADE DA INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, REGRA ESSA QUE NÃO É NOVA, EIS QUE INSERIDA NO ORDENAMENTO JURÍDICO ANTERIORMENTE À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, CONFORME O DISPOSTO NO ART. 146 DA CR/88 ESTABELECE EM SEU ART. 13, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL:

[...]

DESTA FORMA, A FUNDAMENTAÇÃO DO "CÁLCULO POR DENTRO" DO IMPOSTO ESTÁ ALICERÇADA EM DISPOSIÇÃO EXPRESSA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, DESDE A SUA PUBLICAÇÃO ORIGINAL EM SEU ART. 13, § 1º, INCISO I, CONFORME SUPRA EXPOSTO, O QUE FOI REFORÇADO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 114/02, NO QUE TANGE À SUA APLICAÇÃO PARA A HIPÓTESE DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO DAS MERCADORIAS OU BENS IMPORTADOS DO EXTERIOR.

PORTANTO, DESDE SUA PUBLICAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ESTABELECE QUE A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS SEJA REALIZADA UTILIZANDO-SE A TÉCNICA CHAMADA DE "CÁLCULO POR DENTRO".

A LEGISLAÇÃO MINEIRA PREVÊ QUE O MONTANTE DO IMPOSTO INTEGRA A SUA BASE DE CÁLCULO TAL QUAL A PREVISÃO DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, CONFORME SE SEGUE:

..."

Não há que se falar, portanto, em "*majoração indevida da base de cálculo do imposto*", como afirmado pela Impugnante, mas simplesmente de cobrança do ICMS não destacado nos documentos fiscais objeto da presente autuação, com sua inclusão em sua própria base de cálculo, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

2.4. Das Questões de Cunho Constitucional:

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*".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/08/22. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que a reconhecia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 898/901, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.226/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002222157-53
Impugnação: 40.010153565-82
Impugnante: Cremer S.A.
IE: 062772347.03-03
Proc. S. Passivo: Guilherme Pereira das Neves/Outro(s)
Origem: DF/Passos

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em que pese o relato e voto escoreito do Ilustre Relator, enxergo, noutra giro, que de fato operou-se aqui o Instituto da Decadência aos fatos geradores vigentes entre janeiro a novembro de 2016, considerando que o lançamento deu-se em dezembro de 2021.

Consoante exposto pela Impugnante, a exigência do ICMS se reporta a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto relativo a saídas do estabelecimento de EMBRAMED de mercadorias com destino à CREMER.

Nesse contexto, o período de janeiro a novembro de 2016, foi atingido pela decadência, razão pela qual a exigência não pode prevalecer, pois, uma vez realizado o auto lançamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual se dará a constituição do crédito tributário.

Veja que tal entendimento tem matriz no disposto do art. 142 do CTN, que assim determina:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se sabe, no entanto, a competência para constituição desse crédito tributário não pode ser atribuída ao Fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes sujeitos à Administração Público-Fiscal.

Justamente por tais premissas, o Legislador Complementar editou o art. 150, § 4º, do CTN, fixando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição

do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (autolancamento).

Vamos ao texto citado:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operase pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A EMBRAMED e a Impugnante foram notificadas do Auto de Infração, que efetivou o lançamento, em dezembro de 2021, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência dos fatos geradores ocorridos nos meses/competência de janeiro e novembro de 2016.

Desse modo, fica evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura da Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, supostamente devido, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, levando em conta o texto deste dispositivo noticiado, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inclusive em se tratando de creditamento e respectivas obrigações acessórias, a Administração Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o crédito tributário, sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Ademais, é de conhecimento notório, fato este até mesmo referido pela Ilustre Representante da Advocacia Geral do Estado, que o Egrégio STJ, pacificou no sentido de que a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN é aquela aplicável nos casos em que o contribuinte realizou o pagamento do tributo/contribuição, porém em valor inferior ao efetivo ou “supostamente” devido, como é exatamente o caso dos autos, uma vez que o estabelecimento que efetuou as saídas autuadas realizou pagamento do imposto em todos os meses do período autuado (ano de 2016), conforme se depreende das reproduções da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (“DAPI”) constantes dos autos, assim como guias de recolhimento e correspondentes comprovantes de pagamento.

Assim, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, é inconteste a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses janeiro e novembro de 2016, visto que, por inércia do Fisco, não foi realizado o lançamento no lapso temporal de 05 (cinco) anos visando a constituição do crédito tributário em discussão.

Isso posto, extingo as exigências fiscais incidentes no período de janeiro a novembro de 2016, tendo em vista que o crédito tributário “decaiu” nos termos do já citado art. 150, § 4º do CTN.

Superada a questão prejudicial de mérito posta aqui, enxergo, com a devida vênia, que no mérito propriamente dito as exigências fiscais também não devem prevalecer.

Nesse ponto, reputo que é fundamental registrar que de fato, o Regime Especial de Tributação é norma especial que rege a relação entre a Autuada e o Estado de Minas Gerais, tal qual lançado no voto condutor, no entanto, o mesmo regime especial faz remissão em seu corpo à regras da legislação aplicável à espécie.

Assim, oportuno “enfrentar”, do ponto e vista da legislação, o que é um estabelecimento industrial ou mesmo prática de industrialização, levando em conta as normas vigentes na época dos fatos geradores.

Lembrando inclusive o que diz a Defendente, o “grupo” de empresas desenvolve suas atividades no Estado de Minas Gerais há mais de 30 (trinta) anos, buscando sempre investir e expandir sua atuação no Estado, especialmente no que se refere ao estabelecimento de EMBRAMED localizado no Município de São Sebastião do Paraíso/MG.

Esse fato notório foi inclusive veiculado “no caderno de economia de importante jornal local (“Estado de Minas”) transcrito pela própria defendente em sua peça de defesa.

No caso concreto, a partir do exame dos documentos fiscais acostados por “amostragem” no feito, depreende-se que as vendas au tuadas se deram entre o estabelecimento de EMBRAMED, localizado no Município de São Sebastião e com Inscrição Estadual nº 002246594.00-40, e o estabelecimento de CREMER, localizado no Município de Pouso Alegre/MG (inscrito no CNPJ nº 82.641.325/0021-61, Inscrição Estadual nº 062772347.03-03).

Há que se pontuar também, que o estabelecimento autuado apresentou ao longo do período autuado, que detinha estrutura condizente com a atividade econômica que desenvolvia, buscando bem cumprir os compromissos assumidos perante o Estado de Minas Gerais.

Mesmo assim, a Fiscalização sustenta que ocorrera o descumprimento do RET, porque não teria ocorrido a fabricação dos produtos vendidos no Estado de Minas Gerais, mesmo havendo farta prova documental demonstrando toda a estrutura fabril. Veja que existem até mesmo provas de que existem aquisições de matérias-primas na unidade localizada em São Sebastião do Paraíso.

Foram inclusive acostados ao feito, notadamente a peça de impugnação, planilhas contemplando exemplos de notas fiscais de entrada escrituradas pelo

estabelecimento de EMBRAMED, assim como os itens envolvidos e a classificação contábil adotada por ocasião de sua entrada.

Tem-se, portanto, que as operações objeto de autuação representam um corte nas operações de EMBRAMED, no qual parte do processo produtivo de industrialização se deu por meio da modalidade de industrialização por encomenda, e no qual a empresa contratada se localizava em outra unidade da Federação.

Nesse sentido, vale colacionar a menção feita pela D. Autoridade Autuante em seu “Relatório Complementar”:

No aspecto legal, o Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/10 (“RIPI/10”) estabelece que se caracteriza como “industrialização” a montagem que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal, na medida em que a operação modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como: (a) transformação; (b) beneficiamento; (c) montagem; (d) acondicionamento ou reacondicionamento; e (e) renovação ou recondicionamento.

Nesse contexto, a industrialização por encomenda, prevista no art. 9º, inciso IV, do RIPI/10, caracteriza-se como uma modalidade de industrialização, operação essa em que determinado estabelecimento remete insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a um terceiro estabelecimento, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializados ao estabelecimento encomendante.

A realização da atividade de industrialização por encomenda consiste na operação em que um estabelecimento (no caso EMBRAMED) promoveu a saída de produtos cuja industrialização (ou etapa dela) venha a ser realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo industrializados-encomendante, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.

Registra-se, por importante, que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF), reconhece que o procedimento de esterilização está inserido no conceito de industrialização, conforme entendimento exteriorizado na Consulta de Contribuinte nº 210/2016: “(...) RESPOSTA: A princípio, cumpre salientar que as atividades de esterilização de artigo médico-hospitalar, relatado pela Consulente, enquadram-se no conceito de industrialização na modalidade beneficiamento, considerada como tal qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, conforme estabelecido, na alínea “b” do inciso II do art. 222 do RICMS/2002. (...)”

Tanto é assim, que na presente autuação, não há qualquer questionamento quanto ao fato de o procedimento de esterilização estar (ou não) inserido no conceito de industrialização. O ponto nodal, sob o qual repousa a acusação fiscal, restringe-se ao entendimento de que a remessa para “esterilização” por encomenda dos produtos em estabelecimento localizado fora do Estado de Minas Gerais, retiraria do

estabelecimento autuado a condição de estabelecimento industrial, descumprindo a condição imposta para fruição do benefício em Regime Especial de Tributação (RET).

Ora, diferentemente do entendimento adotado pela D. Autoridade Autuante e do voto condutor, o fato de EMBRAMED ter remetido parcela de mercadorias para industrialização por encomenda não lhe retira a condição de estabelecimento fabricante.

Isso porque, como dito, em consonância com o próprio RIPI/10 e por si só, no instituto da industrialização por conta de terceiro, criou-se uma ficção legal, aproximando-se o autor da encomenda da industrialização, como se este fosse o industrializador legal, de modo tal que tudo se passa como se a industrialização fosse feita pelo próprio autor da encomenda.

No presente caso, a condição de fabricante industrial, consoante todo o demonstrado acima, vai muito além do que um simples estabelecimento que comercializa produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento do mesmo titular ou de terceiro, sob encomenda e mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, os quais são obrigatoriamente equiparados a industrial, tal como cuidou de assegurar o RIPI/10.

Não há dúvida de que o estabelecimento da Impugnante desenvolve, sim, a atividade de fabricação de produtos voltados para a área da saúde, sendo, de fato, uma das maiores fornecedoras no país de materiais para medicina, tais como itens de primeiros socorros, cirurgias e tratamentos, além de materiais para odontologia, 23 preparações farmacêuticas, fabricação de cosméticos e produtos de perfumaria e higiene pessoal, buscando sempre fomentar a economia nacional e o desenvolvimento regional.

Vale lembrar que ao legislador tributário é defeso alterar conceitos e definições utilizados de forma expressa ou implícita pela Constituição Federal, conforme preceitua claramente o art. 110, do Código Tributário Nacional.

Logo, uma vez que o Texto Constitucional estabelece, em seu art. 153, inciso IV, a competência da União para instituir o imposto sobre “produtos industrializados”, coube ao legislador federal buscar o conceito de industrialização nele implícito e reproduzi-lo nos normativos que regulamentaram o exercício dessa competência.

A propósito, o próprio RICMS/02 em seu art. 196 é expresso no sentido de que “Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal”.

Ademais, ainda que fosse possível sustentar o raciocínio fiscal, de que, na legislação mineira, seria o RICMS/02 quem define o que vem a ser industrial fabricante, e por assim, dizer, a Impugnante teria infringido o art. 222, inclusive § 3º, do texto regulamentar, tem-se que, no presente caso, também assim não assistiria razão a D. Autoridade Autuante. Explica-se.

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:

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

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

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

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

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

Olvidou-se a D. Autoridade Autuante que, para fins do Regime Especial de Tributação usufruído pela Impugnante, esta se comprometeu, mediante o respectivo protocolo de intenções, a manter "estabelecimento industrial localizado no município de São Sebastião do Paraíso, neste Estado, destinado à produção e comercialização" dos produtos elencados na Cláusula Primeira do Protocolo.

Não há dúvidas por todo o já exposto e demonstrado na peça de defesa e seus documentos anexos, que a Impugnante cumpriu o compromisso firmado com Estado, no sentido de se manter um estabelecimento industrial, que inclusive satisfaz os requisitos do § 3º do art. 222 do RICMS/02 já que nele é realizada a transformação (alínea "a" do inciso II do art. 222) e montagem (alínea "c" do inciso II do art. 222) de produtos, inclusive como reconheceu a D. Fiscalização.

E, também, em relação às mercadorias das operações autuadas (vale lembrar, que se trata apenas de uma parcela das operações realizadas pelo estabelecimento autuado), não há que se falar em qualquer descumprimento do RET e do respectivo Protocolo de Intenções por parte da Impugnante, sob alegação de que por ter sido realizada industrialização por encomenda fora do Estado de MG, estas não teriam sido produzidas pelo estabelecimento autuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso porque, apenas a partir do mês de outubro de 2020, por meio do Decreto (MG) nº 48.055, de 07 de outubro de 2020, é que o RICMS/02 passou a excluir da definição de “produzido no Estado” aquele produto proveniente de outra unidade da Federação que não tenha sido submetido a processo de transformação ou montagem em estabelecimento mineiro.

É dizer, na época das operações autuadas, não havia no RICMS/02 qualquer restrição quanto a caracterização de mercadoria como “produzida no Estado” quando objeto de industrialização por terceiro, encomendada por estabelecimento qualificado nos termos da legislação como estabelecimento fabricante industrial mineiro. 80. Em outras palavras, a exigência fiscal poderia subsistir (com base no racional da D. Autoridade Autuante) apenas se as operações autuadas tivessem sido realizadas a partir de outubro de 2020, o que não é o caso dos autos que abrange as operações de janeiro anteriores a este período.

Há que se apontar, ainda, que as Soluções de Consulta mencionadas de forma fragmentada no “Relatório Complementar do Auto de Infração” não se aplicam ao caso aqui tratado, seja em razão de a Impugnante não ter sido a parte que as formulou, seja pela impertinência temática, e, principalmente, em razão de tratarem de hipótese distinta, na qual a parte que as formulou não apresentava estabelecimento fabril no Estado de Minas Gerais, tampouco atividade de industrialização nos termos do art. 222, §3º do RICMS/02, o que não era (e não é) o caso de EMBRAMED.

Por outro lado, a título ilustrativo, repetimos o que foi citado até mesmo na defesa apresentada que foi a Solução de Consulta COSIT nº 631, de 02/01/18, elaborada no âmbito da Secretaria da Receita Federal, em que se explicita o entendimento de que a tomada do serviço de industrialização por encomenda representa insumo da atividade industrial, inclusive autorizando a tomada de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores pagos a tal título.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO
POR ENCOMENDA.

Necessário esclarecer que o Acórdão nº 23.960/21/3ª a qual se vale a Fiscalização, citado no relatório fiscal, foi proferido em processo administrativo no âmbito do qual, muito embora CREMER e EMBRAMED fossem parte, não se avaliou o processo produtivo da própria empresa, mas as operações de um de seus fornecedores, cujos documentos fiscais vieram a ser (de forma retroativa) declarados como inidôneos pela D. Fiscalização Estadual.

Como se observa, é a própria legislação, inclusive a mineira, que qualifica “industrialização por encomenda” como sendo aquela havida no estabelecimento encomendante, circunstância, à época dos fatos geradores, que ilide a pretensão fiscal no caso presente.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro