

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.229/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002196443-12
Impugnação: 40.010153568-25
Impugnante: Deckel Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda
IE: 518075577.00-26
Proc. S. Passivo: MARCELO DA SILVA PRADO
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatada a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro. **Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. ICMS e MR exigidos em Auto de Infração distinto.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/01/17 a 31/12/17, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

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

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.002194946-55), que tramitou juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 88/106, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 111/144.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 145/177, opina, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, no período 01/01/17 a 31/12/17, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas do produto “PET em Flake” (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029) por ele promovidas com destino ao contribuinte detentor do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, contrariando o disposto no art. 3º do mencionado regime especial, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

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

O ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, foi exigido em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.002194946-55), que tramitou juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.).

A irregularidade apurada no PTA nº 01.002194946-55, que deu origem ao presente lançamento, foi assim narrada pelo Fisco em seu Relatório Fiscal:

Relatório Fiscal

PTA nº 01.002194946-55

“... 5. Trabalhos Executados:

Verificação do cumprimento das obrigações principal e acessória da DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS relacionadas às saídas de mercadorias classificadas na NCM 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029 (PET em Flake e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, sob o CST 51 (Diferimento).

Para apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo, utilizou-se o procedimento da análise da escrita fiscal e de documentos fiscais (art. 194, I, RICMS/02).

O presente Auto de Infração é de matéria idêntica ao PTA 01.001813004-68, referente ao período de 2016 e julgado procedente pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes (**Acórdão 22.761/21/2ª**).

[...]

7. Dos Fatos:

Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos fiscais, que a DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS, no período de 01/01/2017 a 31/12/2017, deixou de recolher ICMS no valor original de R\$... (Código de Ocorrência 01.007.999 – Diferimento - Descaracterização / Outros), incidente nas saídas de PET em Flake (NCM 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029) para a empresa VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, ...

A DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS é, no período fiscalizado, aderente ao Regime Especial/PTA número 45.000000450-47, concedido pela Superintendência de Tributação à empresa VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, bem como seu estabelecimento distribuidor homônimo, IE 518.217.164.01-67. O referido Regime Especial autoriza o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem industrializados neste Estado, promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento da VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, para utilização, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados no Anexo II deste regime.

No cumprimento da ordem de serviço 08.210002229.05, emitiu-se o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) de nº 10.000040157.86 para verificar, no exercício de 2017, a regularidade das operações de venda com diferimento da DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS com fundamento na legislação tributária e no Regime Especial concedido aos destinatários.

Ao diferir indevidamente o pagamento do ICMS referente às operações de saída, **em desconformidade com o Regime Especial 45.000000450-47** no período fiscalizado, o sujeito passivo ficou sujeito à

exigência do ICMS e das multas de Revalidação e Isolada, respectivamente previstas no Art. 56, inciso II, e no Art. 55, Inciso XXXVII, ambos da Lei 6.763/75.

Por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, **a multa isolada foi exigida apenas do sujeito passivo, DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS, no Auto de Infração número 01.002196443-12.**

Emitiu-se o presente Auto de Infração, elegendo-se o destinatário das mercadorias, VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, como coobrigado, para o qual foi emitido o AIAF de nº 10.000040158.67, para exigência do ICMS devido e da correspondente Multa de Revalidação, conforme se demonstra a seguir.

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

A VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, ..., bem como seu estabelecimento distribuidor homônimo, IE 518.217.164.01-67, ..., são detentores do Regime Especial PTA nº 45.000000450-47, com data de Vigência de 06/03/2012 a 31/12/2032, cuja Seção II dispõe o seguinte em seu Artigo 3º, **após alteração promovida em 24/07/2014:**

[...]

A Deckel teve seu pedido de Adesão ao Regime Especial da Viscotech homologado em 15/04/2014, com data de início de Vigência fixada em 23/04/2014, e data final em 31/12/2032.

A Cláusula Primeira do Termo de Adesão estatui que a aderente (DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS):

1 - reconhece todos os termos e condições que tratam do **diferimento do ICMS nas aquisições internas de mercadorias** ou relativo à industrialização por encomenda e se obriga ao cumprimento das obrigações previstas no Regime;’ (grifo nosso)

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

Importante destacar que **no período de 2017, conforme telas do SICAF contidas nos Anexos VI e VII, o quadro societário da unidade da Viscotech Indústria e da unidade do Sujeito Passivo é o mesmo.**

9. Da Irregularidade Constatada:

Ao verificar as notas fiscais eletrônicas do período de 2017 emitidas pelo Sujeito Passivo, **constatou-se que o sujeito passivo deu saídas, sob o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros)** e ao abrigo do diferimento (CST 51), de mercadorias classificadas nas NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029 (PET em Flake e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, fundamentando-se para a aplicação do referido diferimento em Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47.

Uma vez que a aplicação de diferimento está autorizada nas saídas promovidas por **'industrial fabricante'**, conforme artigo 3º do Regime Especial, e como nas Notas Fiscais emitidas pela Deckel consta **CFOP 5102** (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), **foi realizada no dia 10/11/2020 uma visita aos estabelecimentos das três empresas do grupo** (Viscotech Indústria, Viscotech Distribuidora e Deckel), localizadas no mesmo pátio industrial. O objetivo da visita foi conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade. Foi constatado na referida visita que as modalidades de industrialização aplicadas à mercadoria 'Resina PET Flake' eram o beneficiamento e reacondicionamento, posteriormente confirmado pelo contribuinte em resposta à Intimação DFPC00141/2020.

O artigo 222 do RICMS (Decreto 43.080/2002) dispõe em seu inciso segundo:

[...]

O parágrafo terceiro do mesmo artigo trata do conceito de industrial fabricante:

[...]

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

Conforme verificado pelo Fisco em visita à fábrica e posterior confirmação pela própria Deckel, **uma vez**

que a empresa aplicou sobre o produto 'Resina PET Flake', constantes nas Notas Fiscais de Saídas emitidas sob CFOP 5102 e CST 51 (Diferimento), destinadas à VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, a **'desumidificação com o reacondicionamento'**, **não restaram dúvidas de que não foram aplicados ao produto os processos de transformação e montagem, e portanto a Deckel não atuara como industrial fabricante da Resina PET Flake** destinada à Viscotech Indústria.

Por fim, como o artigo terceiro do Regime Especial determina que na aquisição interna de mercadorias por parte do estabelecimento industrial da Viscotech o diferimento só pode ser aplicado nas saídas promovidas por 'estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais' a ela destinadas, na condição de aderente ao referido Regime, **o Fisco verificou que as saídas promovidas pela Deckel com destino à Viscotech Indústria da mercadoria 'Resina PET Flake' não poderiam ocorrer ao abrigo do diferimento**, por não ter sido aplicado ao referido produto as operações descritas nas alíneas 'a' e 'c' do parágrafo terceiro do artigo 222 do RICMS/2002.

Portanto, embora a Deckel, conforme será explanado no tópico seguinte, produza a Preforma de PET e atue neste caso como industrial fabricante, o mesmo não ocorre em relação ao produto 'Resina PET Flake' recebido em seu estabelecimento e destinado ao estabelecimento industrial da Viscotech, após a **'desumidificação com o reacondicionamento'**, conforme destacado pela própria empresa na resposta à Intimação DFPC00141/2020.

10. Das Operações do Grupo Viscotech – Deckel:

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

- 1 – Saídas de 'Resina PET Flake' sob CST 51 e CFOP 5102 da Deckel para Viscotech Indústria;
- 2 – Saídas de 'Resina PET' **processada** sob CST 51 e CFOP 5151 da Viscotech Indústria para Viscotech Centro de Distribuição;
- 3 – Saídas de 'Resina PET' **processada** sob CST 00 e CFOP 5102 da Viscotech Centro de Distribuição para Deckel;

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

Portanto, como dito no tópico anterior, a DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS comporta-se como Industrial Fabricante quando promove as saídas de Preforma de PET, mas não quando envia à Viscotech Indústria sob diferimento (CST 51) e com CFOP 5102 a mercadoria ‘Resina PET Flake’.

Agindo dessa maneira, a DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS, ao passo que promove saídas sob diferimento (CST 51) ao detentor do Regime Especial na condição de Aderente, recebe do mesmo mercadorias sob tributação normal de ICMS (CST 00), acumulando créditos do referido Imposto em sua conta gráfica ...”

[...]

[Destacou-se]

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresentou uma síntese dos fatos relativos à presente autuação e seus argumentos introdutórios, nos seguintes termos:

“... O pano de fundo da autuação versa sobre operações de venda de resinas de polietileno tereftalato (‘PET’) (‘resinas de PET’) realizadas pela Impugnante à empresa Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda. (‘Viscotech’) no ano-calendário 2017 (de janeiro a dezembro), sem o recolhimento do ICMS incidente nessas operações (o imposto estava sujeito a diferimento).

[...]

A autuação está fundamentada em premissas equivocadas e que maculam integralmente a acusação fiscal. **A SEFAZ/MG considerou, equivocadamente, que o processo de industrialização realizado pela Deckel em 2017 seria idêntico ao processo industrial que a empresa realizava em 2016 e cujos detalhes tinham sido informados aos agentes fiscais em procedimento de fiscalização cujo objeto eram operações realizadas em 2016.** Veja-se que a SEFAZ/MG reporta esse erro de premissa em diversos trechos do “Relatório Fiscal Contábil” anexo ao auto de infração:

5. Trabalhos Executados:

Verificação do cumprimento das obrigações principal e acessória da DECKEL INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS relacionadas às saídas de mercadorias classificadas na NCM 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029 (PET em Flake e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86, sob o CST 51 (Diferimento).

Para apuração das operações realizadas pelo sujeito passivo, utilizou-se o procedimento da análise da escrita fiscal e de documentos fiscais (art. 194, I, RICMS/02).

O presente Auto de Infração é de matéria idêntica ao PTA 01.001813004-68, referente ao período de 2016 e julgado procedente pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes (Acórdão 22.761/21/2ª).

Uma vez que a aplicação de diferimento está autorizada nas saídas promovidas por “industrial fabricante”, conforme artigo 3º do Regime Especial, e como nas Notas Fiscais emitidas pela Deckel consta CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), foi realizada no dia 10/11/2020 uma visita aos estabelecimentos das três empresas do grupo (Viscotech Indústria, Viscotech Distribuidora e Deckel), localizadas no mesmo pátio industrial. O objetivo da visita foi conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade. Foi constatado na referida visita que as modalidades de industrialização aplicadas à mercadoria “Resina PET Flake” eram o beneficiamento e reacondicionamento, posteriormente confirmado pelo contribuinte em resposta à Intimação DFPC00141/2020.

Portanto, embora a Deckel, conforme será explanado no tópico seguinte, produza a Preforma de PET e atue neste caso como industrial fabricante, o mesmo não ocorre em relação ao produto “Resina PET Flake” recebido em seu estabelecimento e destinado ao estabelecimento industrial da Viscotech, após a “desumidificação com o reacondicionamento”, conforme destacado pela própria empresa na resposta à Intimação DFPC00141/2020.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização presumiu que os esclarecimentos prestados pela Deckel na resposta à Intimação DFPC00141/2020 (**Doc. 02**), e que, como se verá, tratavam do processo industrial realizado pela empresa no ano-calendário 2016, aplicar-se-iam também ao exercício 2017 – como se o processo industrial que a Deckel realizava em 2017 fosse idêntico ao realizado em 2016.

A resposta dada pela Deckel à Intimação DFPC00141/2020 tinha como objeto as atividades industriais por ela realizadas apenas em 2016:

DECKEL

À Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência Regional da Fazenda II
Delegacia Fiscal / 2º Nível / Poços de Caldas

Daniel Carvalho Laier
INT.SEFMG/DFPC00141/2020

A DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA., inscrita no CNPJ nº 03.735.194/0001-61, com Inscrição Estadual nº 518.075577.00-26, estabelecida na Avenida Celanese, nº 3100 – Bortolan, Poços de Caldas-MG, referente a Intimação supracitada, vem por meio deste responder ao seguinte questionamento:

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

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

A Intimação DFPC00141/2020 era clara: *'para o ano de 2016 qual a modalidade de industrialização aplicada'*. A resposta dada também foi clara: *"no ano de 2016, a modalidade de industrialização aplicada foi desumidificação com reacondicionamento"*. A pergunta e a resposta se limitavam ao ano de 2016. Por que então a Fiscalização apegou-se à resposta à Intimação DFPC00141/2020 como fundamento para autuar operações havidas em 2017?

Em 2017 a Deckel não fazia mais a desumidificação. Tendo adquirido novos maquinários e peças entre 2016 e 2017 (vide relação anexa – Doc. 03, a Deckel passou a realizar a chamada 'cristalização das resinas de PET', processo com características que diferem da desumidificação.

Antes de vender as resinas de PET à Viscotech, a Deckel as submetia aos processos industriais de **cristalização** e reacondicionamento, processos que, no entendimento da Fiscalização, caracterizariam **beneficiamento** da matéria-prima, na forma da alínea 'b', do inciso II, do artigo 222, do RICMS/MG. Esse entendimento está errado, pois a desumidificação das resinas de PET é processo de **transformação**.

Paralelamente ao auto de infração aqui impugnado, a Fiscalização também lavrou o Auto de Infração PTA nº 01.002194946-55, no qual cobra da Impugnante e da Viscotech (esta última na condição de responsável solidária) os débitos de ICMS diferidos nas vendas de matéria-prima realizadas nas operações objurgadas nesta autuação (acrescidos de multa de ofício).

Vale dizer, há clara hipótese de **bis in idem** nas autuações fiscais e, em respeito à teoria da consunção penal (também conhecida como teoria da absorção), a conduta apenada neste auto de infração (infração-meio) deveria ter sido absorvida pela conduta apenada no Auto de Infração PTA nº 01.002194946-55 (infração-fim), já que o diferimento do ICMS autuado neste feito constituiu etapa preliminar indispensável à consecução da conduta-fim apenada naquele auto, no caso o não pagamento do ICMS.

Afora o bis in idem, vale notar que a multa isolada cobrada no auto de infração em epígrafe está eivada de evidente caráter confiscatório, na medida em que o total do ICMS reclamado no Auto de Infração PTA nº 01.002194946-55 (autuação principal) monta em R\$..., ao passo que a multa isolada cobrada neste auto de infração perfaz o valor total histórico de R\$... Ou seja, a multa isolada cobrada no auto de infração em

epígrafe representa **111,11% do total do ICMS reclamado no Auto de infração da obrigação principal** – claramente desproporcional e confiscatória do patrimônio da Impugnante.”

(...)

(Destaques da Impugnante)

Ato contínuo, relata o “Histórico da Concessão do Regime Especial”, destacando que “em 02 de abril de 2013, a Viscotech foi beneficiada com o regime especial de diferimento do ICMS nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de estabelecimento mineiro (Regime Especial do PTA nº 45.000000450-47)”.

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

Regime Especial Original (16.000431648-77)

Vigência até 31/08/14

SEÇÃO II AQUISIÇÃO INTERNA DE MERCADORIAS

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

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

- I - à entrada de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação;
- II - aos produtos cujo imposto já tenha sido pago ou retido por substituição tributária.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regime Especial Original

(vigência até 31/08/14)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O titular da Delegacia Fiscal de Poços de Caldas HOMOLOGA a ADESÃO da empresa identificada em epígrafe, doravante denominada SIGNATÁRIA, ao Regime Especial PTA Nº 45.000000450-47 (16.000431648-77), doravante denominado Regime Especial, concedido à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA., estabelecida à Avenida Celanese, 3100, no Município de Poços de Caldas, MG, inscrita no CNPJ sob nº 05.379.537/0001-28 e no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob nº 518.217164.0086, mediante as condições expressas nas seguintes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMEIRA

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

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

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

Destaca que, “como consta do referido termo de adesão, a Impugnante aderiu, mediante expressa autorização do titular da Delegacia Fiscal de Poços de Caldas, ao regime especial de diferimento do ICMS objeto do PTA nº 45.000000450-47, nos exatos termos desse regime especial”, ou seja, “quando aderiu ao regime

*especial de diferimento de ICMS concedido à Viscotech, a Impugnante o fez mediante ciência e anuência das regras do regime especial então vigentes – que, como vimos abarcava as vendas de resinas de PET feitas por **contribuintes mineiros** (no caso específico a Impugnante era e é um estabelecimento industrial)”.*

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

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

PTA nº 45.000000450-47

Vigência a partir de 01/09/14

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas por **estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais** ou por centro de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento industrial acima em epígrafe, doravante denominado VISCOTECH INDÚSTRIA, para operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II deste Regime Especial e na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais. [...]

Afirma, porém, que “aos olhos das empresas, nada havia sido mudado, até porque a Impugnante é uma indústria e é localizada em Poços de Caldas - MG”.

Noutro enfoque, a Impugnante reafirma que a controvérsia estabelecida nestes autos “gira em torno do conceito de estabelecimento industrial fabricante que segundo a fiscalização não abrangeria o processo industrial da Deckel, o qual não é o mesmo de 2016 e que equivocadamente está sendo presumido para o ano seguinte (período autuado)”, salientando que “a fiscalização não fez qualquer questionamento sobre o processo industrial da Deckel no período autuado, considerou-se apenas que seria o mesmo do ano anterior, o que é um erro evidente”.

Ressalta, no entanto, que *“a Deckel é, sim, um estabelecimento industrial fabricante e como veremos as resinas PET flake sofreram sim um processo de transformação em 2017, mesmo adotando-se os conceitos da legislação mineira”*.

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

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

- *“O Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – “RIPI”), por sua vez, define em seu artigo 4º que ‘**caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação), II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento) e IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)**’”*.

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

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

Após reproduzir o relatório do Auto de Infração, a Impugnante reitera que, *“para a Fiscalização, a Impugnante fazia beneficiamento e o reacondicionamento das*

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

Porém, na visão da Impugnante, “*a interpretação da Fiscalização é demasiadamente equivocada, pois desnatura os conceitos de ‘industrialização’ e ‘estabelecimento industrial fabricante’ formados a partir do estudo da legislação do IPI e ignora o próprio processo de industrialização aplicado pela Deckel que em 2017 não é o descrito pela Fiscalização*”, isto é, “*a Fiscalização considerou equivocadamente que em 2017 a Deckel realizaria a desumidificação das resinas de PET, conforme informações prestadas pela empresa na resposta à Intimação DFPC00141/2020 e cujo conteúdo abrangia exclusivamente o processo de industrialização realizado no ano-calendário 2016*”.

No entanto, de acordo com a Impugnante, “*as respostas dadas para a Fiscalização do ano-calendário 2016 são inaplicáveis a este auto de infração, que toca operações de industrialização realizadas no ano-calendário 2017. Em 2017 a Deckel não realizava mais a desumidificação das resinas de PET; em 2017, a Deckel fazia a cristalização das resinas de PET*”, processo industrial pelo qual:

- (i) um operador abastece o silo de desumidificação com 2 toneladas de Resina de PET utilizando um sistema de transporte pneumático;
- (ii) uma vez dentro do silo a Resina de PET é submetida a um fluxo de ar quente (a 180 graus celsius com ponto de orvalho de 30 graus celsius negativos);
- (iii) ao passar pela Resina de PET o ar se resfria e retira a umidade da resina de PET;
- (iv) o ar agora frio e úmido passa por um sistema de regeneração em circuito fechado que eleva novamente a temperatura para 180 celsius e reduz a umidade para o equivalente a um ponto de orvalho de -30 graus celsius negativos;
- (v) após 2 horas de permanência no silo nas condições descritas acima a Resina de PET segue para uma moega que tem uma peneira vibratória com a capacidade de separar pó, pequenos pedaços de PVC que contaminam os flakes de PET; e
- (vi) o material segue por transporte pneumático para a embalagem em big bags de 500 kilos.

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

Pontua que “*A nova configuração molecular obtida após a cristalização é fundamental para evitar (i) a contaminação da resina de PET com elementos*

metálicos e de outros plásticos que podem danificar o produto final, e (ii) que a resina de PET não amoleça e não se cole nos secadores de granulação utilizados pela Viscotech em seu processo industrial”.

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

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

Conclui, nesses termos, que “*no caso em julgamento, o objetivo do incentivo fiscal foi plenamente atingido: a Viscotech, empresa mineira, adquiriu da Impugnante, empresa industrial também mineira, matéria-prima para industrialização em seu complexo industrial localizado em território mineiro*”.

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

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

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

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

É bem verdade que a redação anterior do Regime Especial originalmente formalizado (Regime Especial nº 16.000431648-77), **não mais vigente**, previa uma condição menos restritiva, ao determinar que o diferimento se aplicava ao ICMS incidente sobre as saídas promovidas por contribuinte mineiro como destino ao estabelecimento da Coobrigada, e não de estabelecimento industrial fabricante mineiro, como acontece atualmente, **porém tal fato não autoriza ao estabelecimento autuado (aderente) e ao coobrigado (detentor do Regime) a descumprirem as normas estabelecidas no RET vigente no período objeto da presente autuação (exercício de 2017).**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75

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

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

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

PTA-RE nº: 45.000000450-47

Contribuinte: VISCOTECH Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.

Data da Ciência: 01/09/14

Seção II

Aquisição Interna

Art. 3º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente nas saídas promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou por centro de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, com destino ao estabelecimento industrial acima em epígrafe, doravante denominado VISCOTECH INDÚSTRIA, para operações subseqüentes por este praticadas, desde que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na fabricação dos produtos relacionados no Anexo II deste Regime Especial e na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

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

[...]

§ 3º **Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo.** (Destacou-se)

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

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

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

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

Assim, no período objeto a autuação, para que pudesse usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, o estabelecimento autuado teria que se enquadrar na categoria de **industrial fabricante da mercadoria remetida à Coobrigada**, ou seja, deveria haver, **em seu próprio estabelecimento**, um processo de industrialização, exercido sobre matérias-primas e/ou produtos intermediários, do qual resultasse o produto PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029), caracterizado como um **produto novo, obtido a partir de um processo de transformação**.

Logo, a correta interpretação do art. 3º do Regime Especial nº 45.000000450-47 c/c art. 222, § 3º do RICMS/02 deve ser no sentido de que o remetente da mercadoria (Autuada, no presente caso), para fins de fruição do diferimento do ICMS, nas saídas de mercadorias com destino à detentora do regime especial (Coobrigada), deve ser caracterizado como industrial fabricante das mesmas mercadorias a que o diferimento estiver vinculado, sem que se exija que a norma tenha redundâncias ou pleonasmos como "industrial fabricante da própria mercadoria" ou outras do mesmo gênero.

Nesse sentido, analisando-se o Relatório Fiscal, verifica-se que, no estabelecimento autuado, **inexiste qualquer processo de transformação** de matérias-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primas e/ou produtos intermediários, do qual resulte, como um produto novo, a mercadoria PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029), pois em tal relatório constam as seguintes informações, dentre outras:

- Nas notas fiscais de saída que acobertaram as remessas do produto PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029) à Coobrigada constou a informação, quanto à natureza das operações, de que se tratava **venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 5.102), sem que tenha havido qualquer alteração do código NCM** desse produto.

- *“foi realizada no dia 10/11/2020 uma visita aos estabelecimentos das três empresas do grupo (Viscotech Indústria, Viscotech Distribuidora e Deckel), localizadas no mesmo pátio industrial. O objetivo da visita foi conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade. Foi constatado na referida visita que as modalidades de industrialização aplicadas à mercadoria ‘Resina PET Flake’ eram o beneficiamento e reacondicionamento, posteriormente confirmado pelo contribuinte em resposta à Intimação DFPC00141/2020”.*

Além disso, diversamente do alegado, o processo de “cristalização das resinas de PET”, citado pela Impugnante, **não** revela a existência de qualquer tipo de transformação, do qual resulte, como já afirmado, a mercadoria PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029), como um produto novo.

Por oportuno, segue abaixo um paralelo entre os processos de “desumidificação das resinas PET”, que teria sido realizado no estabelecimento atuado no exercício de 2016, conforme informações contidas no **PTA nº 01.001813004-68 (Acórdão nº 22.761/21/2ª – Lançamento julgado procedente)** e de “cristalização das resinas PET”, referenciado no presente processo:

PROCESSOS DE DESUMIDIFICAÇÃO X CRISTALIZAÇÃO - COMPARATIVO

PROCESSO DE DESUMIDIFICAÇÃO - INFORMAÇÃO DOS IMPUGNANTES - PTA Nº 01.001813004-68	PROCESSO DE CRISTALIZAÇÃO - INFORMAÇÃO DOS IMPUGNANTES RELATIVA AO PRESENTE PROCESSO
(i) um operador abastece o silo de desumidificação com 2 toneladas de Resina de PET utilizando um sistema de transporte pneumático;	(i) um operador abastece o silo de desumidificação com 2 toneladas de Resina de PET utilizando um sistema de transporte pneumático;
(ii) uma vez dentro do silo a Resina de PET é submetida a um fluxo de ar quente (a 180 graus celsius com ponto de orvalho de 30 graus celsius negativos);	(ii) uma vez dentro do silo a Resina de PET é submetida a um fluxo de ar quente (a 180 graus celsius com ponto de orvalho de 30 graus celsius negativos);
(iii) ao passar pela Resina de PET o ar se resfria e retira a umidade da resina de PET;	(iii) ao passar pela Resina de PET o ar se resfria e retira a umidade da resina de PET;
(iv) o ar agora frio e úmido passa por um sistema de regeneração em circuito fechado que eleva novamente a temperatura para 180 celsius e reduz a umidade para o equivalente a um ponto de orvalho de -30 graus celsius negativos;	(iv) o ar agora frio e úmido passa por um sistema de regeneração em circuito fechado que eleva novamente a temperatura para 180 celsius e reduz a umidade para o equivalente a um ponto de orvalho de -30 graus celsius negativos;
(v) após 2 horas de permanência no silo nas condições descritas acima a Resina de PET é considerada desumidificada e é descarregada do silo e embalada em sacos de 500 quilogramas.	(v) após 2 horas de permanência no silo nas condições descritas acima a Resina de PET segue para uma moega que tem uma peneira vibratória com a capacidade de separar pó, pequenos pedaços de PVC que contaminam os flakes de PET;
	(vi) o material segue por transporte pneumático para a embalagem em big bags de 500 kilos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, há uma pequena diferença na descrição relativa ao item “5” das etapas pelas quais a resina PET seria submetida.

No primeiro caso (desumidificação), após as etapas anteriores, a resina era considerada desumidificada, enquanto no segundo a resina segue para uma moega, onde ocorre **separação de pó e pequenos pedaços de PVC** que contaminam os flakes de PET.

Verifica-se, portanto, que o processo de cristalização, assim como o de desumidificação (PTA nº 01.001813004-68 - Acórdão nº 22.761/21/2ª), **não** se caracteriza como um processo de industrialização, na modalidade de transformação.

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

Ressalte-se que no PTA nº 01.001813004-68, a mesma Impugnante já tratava os processos de desumidificação e cristalização como equivalentes, o que pode ser observado na leitura da seguinte passagem do Acórdão nº 22.761/21/2ª, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.761/21/2ª

“... CONFORME RELATADO, VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, NO PERÍODO 01/01/16 A 31/12/16, EM FUNÇÃO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO, NAS SAÍDAS DO PRODUTO “PET EM FLAKE” (NCM 3907.6000), PROMOVIDAS PELO ESTABELECIMENTO AUTUADO, COM DESTINO À COOBIGADA, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 3º DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000450-47, UMA VEZ QUE NÃO SE TRATA DE PRODUTO ORIUNDO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE MINEIRO.

[...]

APÓS REPRODUZIREM O RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO, AS IMPUGNANTES REAFIRMAM QUE, “PARA A FISCALIZAÇÃO, A DECKEL FAZIA BENEFICIAMENTO E O REACONDICIONAMENTO DAS RESINAS DE PET VENDIDAS À VISCOTECH E NÃO SERIA UM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE, POIS, SEGUNDO O ARTIGO 222, § 3º, DO RICMS/MG, SOMENTE SERIAM INDUSTRIAIS FABRICANTES OS ESTABELECIMENTOS QUE REALIZAM PROCESSOS DE TRANSFORMAÇÃO OU MONTAGEM – O BENEFICIAMENTO E O REACONDICIONAMENTO NÃO SERIAM, AOS OLHOS DA FISCALIZAÇÃO, ATIVIDADES TÍPICAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS FABRICANTES”.

PORÉM, NA VISÃO DAS IMPUGNANTES, “A INTERPRETAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO É DEMASIADAMENTE EQUIVOCADA, POIS DESNATURA OS CONCEITOS DE ‘INDUSTRIALIZAÇÃO’ E ‘ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE’ FORMADOS A PARTIR DO ESTUDO DA LEGISLAÇÃO DO IPI E IGNORA O PRÓPRIO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO APLICADO PELA DECKEL QUE

NÃO É TÃO SINGELO COMO DESCRITO PELA FISCALIZAÇÃO”, **POIS A DESUMIDIFICAÇÃO DAS RESINAS DE PET** REALIZADA PELA DECKEL É O PROCESSO PELO QUAL:

(I) UM OPERADOR ABASTECE O SILO DE DESUMIDIFICAÇÃO COM 2 TONELADAS DE RESINA DE PET UTILIZANDO UM SISTEMA DE TRANSPORTE PNEUMÁTICO;

(II) UMA VEZ DENTRO DO SILO, A RESINA DE PET É SUBMETIDA A UM FLUXO DE AR QUENTE (A 180 GRAUS CELSIUS COM PONTO DE ORVALHO DE 30 GRAUS CELSIUS NEGATIVOS);

(III) AO PASSAR PELA RESINA DE PET O AR SE RESFRIA E RETIRA A UMIDADE DA RESINA DE PET;

(IV) O AR AGORA FRIO E ÚMIDO PASSA POR UM SISTEMA DE REGENERAÇÃO EM CIRCUITO FECHADO QUE ELEVA NOVAMENTE A TEMPERATURA PARA 180 CELSIUS E REDUZ A UMIDADE PARA O EQUIVALENTE A UM PONTO DE ORVALHO DE -30 GRAUS CELSIUS NEGATIVOS; E

(V) APÓS 2 HORAS DE PERMANÊNCIA NO SILO NAS CONDIÇÕES DESCRITAS ACIMA A RESINA DE PET É CONSIDERADA DESUMIDIFICADA E É DESCARREGADA DO SILO E EMBALADA EM SACOS DE 500 QUILOGRAMAS.

RESSALTAM QUE, “NESSE PROCESSO, A RESINA DE PET SOFRE UMA MUDANÇA EM SUAS PROPRIEDADES FÍSICO-QUÍMICAS **(CRISTALIZAÇÃO)**. ORIGINALMENTE, A RESINA DE PET É TRANSPARENTE COMO UMA GARRAFA DE PET E SUAS MOLÉCULAS ESTÃO EM UMA CONFIGURAÇÃO AMORFA (SEM POSICIONAMENTO DEFINIDO). CONCLUÍDO O PROCESSO DE DESUMIDIFICAÇÃO, AS MOLÉCULAS DE PET SE REARRANJAM E FORMAM ESTRUTURAS CONHECIDAS POR ESFERULITOS; A NOVA ESTRUTURA DE ESFERULITO PERMITE QUE O PET, AO INVÉS DE AMOLECER À TEMPERATURA DE 80 GRAUS CELSIUS (TEMPERATURA DE TRANSIÇÃO VÍTREA) PASSE A NÃO MAIS AMOLECER, E SIM A FUNDIR A 230 GRAUS CELSIUS. **A TODA EVIDÊNCIA, É UMA TRANSFORMAÇÃO**”, COMPLEMENTANDO QUE **“A NOVA CONFIGURAÇÃO MOLECULAR OBTIDA APÓS A DESUMIDIFICAÇÃO É FUNDAMENTAL PARA QUE A RESINA DE PET NÃO AMOLEÇA E NÃO SE COLE NOS SECADORES DE GRANULAÇÃO UTILIZADOS PELA VISCOTECH EM SEU PROCESSO INDUSTRIAL”**.

[...]

ALÉM DISSO, DIVERSAMENTE DO ALEGADO, **O PROCESSO DE “DESUMIDIFICAÇÃO DAS RESINAS DE PET” CITADOS PELAS IMPUGNANTES NÃO REVELA A EXISTÊNCIA DE QUALQUER TIPO DE TRANSFORMAÇÃO**, DO QUAL RESULTE, COMO JÁ AFIRMADO, A MERCADORIA PET EM FLAKE (NCM 3907.6000), COMO UM PRODUTO NOVO.

[...]

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, CONSTITUÍDAS PELO ICMS APURADO, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTABELECIDADA NOS ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 ..."
(GRIFOU-SE)

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

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal relativo ao PTA nº 01.002194946-55, onde constam maiores detalhes e argumentos sobre essas questões:

Manifestação Fiscal

PTA nº 01.002194946-55

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

Portanto, é importante destacar que as Notas Fiscais de Saída emitidas pela Deckel destacam o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), **apontando dessa maneira que naquelas operações ela agia como um distribuidor que dava saída ao PET em Flake recebido de terceiros**, e não como um industrial, o que não lhe daria o direito à aplicação do Diferimento nas saídas para a Viscotech, conforme disposto no artigo 3º do Regime Especial do qual ela é aderente. Mas a despeito dessa informação destacada pela própria empresa em suas Notas Fiscais de saída, o Fisco decidiu arguir o contador da empresa a respeito da aplicação do referido Diferimento, e ele declarou que a aplicação do benefício se devia ao Termo de Adesão ao Regime Especial/PTA nº 45.000000450-47. A partir desse momento o Fisco interpretou que havia um conflito entre o CFOP 5102 destacado pela própria empresa e a regra que ela afirmava seguir para a aplicação do Diferimento.

Foi realizada então uma visita aos estabelecimentos de Deckel e Viscotech no dia 11/11/2020 com o objetivo de conhecer o processo

industrial e as operações promovidas por cada unidade. Com o objetivo de sanar o conflito existente nas Notas Fiscais de saída emitidas pela Deckel, uma vez que elas continham CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e CST 51 (Diferimento), ao passo que o referido diferimento só seria permitido se a Deckel atuasse como Industrial Fabricante, conforme disposto no Regime Especial, e o CFOP destacado fosse 5101 (venda de mercadoria de produção própria), o Fisco enviou à Deckel em 16/11/2020 a Intimação DFPC00141/2020, com o seguinte questionamento:

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

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

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

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

[...]

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

colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria”, respectivamente.

[...]

A Impugnante salienta que em 2017 houve uma mudança nas suas operações, quando então adotaram o processo de “cristalização” da resina PET em Flake. No entanto, o processo de cristalização já havia sido apresentado como argumento contra o AI PTA nº 01.001813004-68, referente às operações de 2016, inclusive com trecho idêntico ao desta Impugnação, descrito na página 11 (item 4.15) da Impugnação àquele Auto e Infração, conforme se verifica abaixo:

[...]

Resta claro, portanto, que a Impugnante procura confundir os nobres julgadores ao trazer o argumento da cristalização para o período de 2017, de forma a diferenciar o procedimento das práticas aplicadas em 2016. No entanto, como destacado acima, **tal argumento já havia sido trazido na Impugnação contra o PTA nº 01.001813004-68, referente às operações de 2016, que foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes**, e do qual transcrevemos o trecho abaixo:

[...]

Portanto, **como destacado acima, na visita ao estabelecimento realizada em 11/11/2020 não foi identificado qualquer processo referente à cristalização, e que portanto não houve, ao contrário do que alega a Impugnante, alteração no processo industrial entre 2016 e 2017**, o que será tratado em detalhes nesta Manifestação Fiscal em tópico à frente.

[...]

Destaca-se ainda que **não houve alteração de NCM do produto ‘Resina PET Flake’ entre a entrada no estabelecimento da Deckel e a saída do mesmo, o que comprova que não houve no processo a obtenção de uma espécie nova, como ocorre no processo de transformação, não promovido pela Deckel neste caso.**

[...]

Reitera-se que não há por parte do Fisco qualquer dúvida a respeito de a Deckel ser uma indústria. A presente autuação versa sobre o encerramento de diferimento pelo fato de a Deckel haver promovido, segundo a própria declaração de seu contador, as modalidades de beneficiamento e reacondicionamento,

o que não lhe permitem o enquadramento de industrial fabricante conforme disposto no artigo 222, parágrafo 3º, do RICMS/2002, o que contraria o disposto no artigo 3º do Regime Especial concedido à Viscotech, do qual ela é Aderente.

[...]

Ressalta-se novamente que foi realizada uma visita aos estabelecimentos de Deckel e Viscotech no dia 11/11/2020 com o objetivo de conhecer o processo industrial e as operações promovidas por cada unidade. Com o objetivo de sanar o conflito existente nas Notas Fiscais de saída emitidas pela Deckel, uma vez que elas continham CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e CST 51 (Diferimento), ao passo que o referido diferimento só seria permitido se a Deckel atuasse como Industrial Fabricante, conforme disposto no Regime Especial, e o CFOP destacado fosse 5101 (venda de mercadoria de produção própria), o Fisco enviou à Deckel em 16/11/2020 a Intimação DFPC00141/2020, com o seguinte questionamento:

[...]

Em 15/09/2021 o Fisco enviou à Deckel a Intimação DFPC 00193/2021, solicitando:

‘ Livro Registro de Controle da Produção e Estoque para o ano de 2017, conforme disposto nos artigos 176 a 188 do Anexo V do RICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº. 43.080, de 13/12/2002;’

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

O Fisco, ainda em 2020, quando realizava a auditoria referente ao período de 2016 e visitou as instalações da Impugnante, ressaltou à Deckel a importância de escriturar o Livro de Controle de Produção e Estoque conforme formato estipulado no Anexo V do RICMS/2002, mas para o período ora fiscalizado de 2017 percebe-se que a Impugnante também não atendeu às exigências do disposto na legislação.

[...]

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

[...]

No intuito de burlar a legislação, **as Impugnantes querem fazer crer que o processo utilizado em 2017 – a cristalização – não existia em 2016**. No entanto, façamos uma comparação entre o processo explicitado pelas Impugnantes nesta Impugnação com o apresentado na sua defesa contra o Auto de Infração PTA nº 01.001813004-68, referente às operações de 2016.

Segundo as Impugnantes, a cristalização conferida à Resina PET Flake em 2017 segue os passos seguintes (itens 4.15 e 4.16 da Impugnação):

[...]

Agora o processo explicitado pela Deckel em sua Impugnação ao Auto de Infração PTA nº 01.001813004-68, referente às operações de 2016 (itens 4.14 e 4.15 da referida Impugnação):

[...]

Ora, **em primeiro lugar observa-se que a cristalização é destacada nos dois procedimentos, em 2016 e 2017**. Portanto, a diferença de procedimentos que a Impugnante afirma haver entre os períodos de 2016 e 2017 de fato não existe. A única diferença existente entre a descrição dos dois processos evidencia um beneficiamento da Resina PET

Flake, o que corrobora o entendimento do Fisco, conforme segue (item v do procedimento utilizado em 2017):

[...]

Resta evidente que uma peneira vibratória com a função de separar pó e pequenos pedaços de PVC que contaminam os flakes de PET realiza evidentemente um beneficiamento da Resina PET Flake, e não uma montagem ou transformação, o que comprova, contra o que a Impugnante quer fazer crer aos nobres julgadores, que a Deckel NÃO atua neste caso como Industrial Fabricante.

Portanto, **não há que se falar em Diferimento na saída das referidas mercadorias, cujas Notas Fiscais de saída apontam CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).**

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

E, hipoteticamente, ainda que a resina passasse regularmente por algum desses procedimentos, conforme descrito pela própria Impugnante em sua peça de defesa, **seria um beneficiamento, ou um melhoramento**, pois a mercadoria continuaria sendo a mesma, sem sofrer qualquer transformação para uma nova espécie. Em outras palavras, não teriam sofrido qualquer alteração de sua natureza, continuando sendo uma resina PET.

Uma vez que as Impugnantes pretendem confundir os nobres julgadores ao mencionar o processo de cristalização nas duas Impugnações, destaca-se, mais uma vez, trecho do Acórdão 22.761/22/2ª, referente PTA nº 01.001813004-68, em que foram auditadas as saídas de Resina PET Flake da Deckel em 2016, o qual foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes:

[...]

Pouco importa se a Impugnante discrimina a entrada de maquinário, qualquer que seja, se o procedimento adotado não se enquadra como transformação ou montagem, conforme disciplinado pelo artigo 222, II, alíneas “a” e “c” (RICMS/2002).

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

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

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

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

Por outro lado, embora não tenha havido questionamento expresso nesse sentido, há que se destacar que o fato de o estabelecimento autuado ser considerado como industrial fabricante do produto “Preforma de PET” não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que **não** há qualquer exigência quanto a esse produto, assim como ocorreu no PTA nº 01.001813004-68.

Em outras palavras, o feito fiscal se restringe à descaracterização do diferimento do ICMS nas saídas do produto PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029), com utilização do CFOP 5.102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), **não** tendo, pois, qualquer relação com “Preforma de PET”.

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

Como já afirmado, para que pudesse usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, o estabelecimento autuado teria que se enquadrar na categoria de **industrial fabricante da mercadoria remetida à Coobrigada**, ou seja, deveria haver, **em seu próprio estabelecimento**, um processo de industrialização, exercido sobre matérias-primas e/ou produtos intermediários, do qual resultasse o produto PET em Flake (NCMs 3907.6000, 3907.6100 e 3901.2029), caracterizado como um **produto novo, obtido a partir de um processo de transformação**, o que **não** é o caso dos autos.

Não há que se falar, portanto, em insegurança jurídica ou em atingimento do “*objetivo do incentivo fiscal*”, como tenta fazer crer a Impugnante, pois, como visto, a descaracterização do diferimento do ICMS está baseada justamente no descumprimento das condições estabelecidas no art. 3º Regime Especial nº 45.000000450-47 (e art. 222, § 3º do RICMS/02), para utilização do mencionado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferimento, condições estas de pleno conhecimento dos Sujeitos Passivos, a teor do disposto no art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), na Cláusula Primeira do Termo de Adesão e no art. 4º do regime especial.

RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente. (Grifou-se).

Cláusula Primeira do Termo de Adesão

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

Regime Especial nº 45.000000450-47

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Ressalte-se que o Acórdão nº 22.762/21/2ª aprovou integralmente a exigência da multa isolada ora exigida, relativa ao exercício de 2016, envolvendo a mesma matéria e o mesmo Sujeito Passivo, conforme ementa e excertos abaixo:

ACÓRDÃO Nº 22.762/21/2ª

PTA/AI: 01.001813506-01

IMPUGNAÇÃO: 40.010151566-81

IMPUGNANTE: DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA

IE: 518075577.00-26

PROC. S. PASSIVO: MARCELO DA SILVA PRADO

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA:

“OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. CONSTATADA A FALTA DE DESTAQUE DO ICMS EM NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELO ESTABELECIMENTO AUTUADO, NAS SAÍDAS DO PRODUTO “PET EM FLAKE” (NCM 3907.6000) POR ELE PROMOVIDAS COM DESTINO AO CONTRIBUINTE DETENTOR DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000450-47, DO QUAL A AUTUADA FIGURA COMO ADERENTE, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 3º DO MENCIONADO REGIME ESPECIAL, UMA VEZ QUE NÃO SE TRATA DE PRODUTO ORIUNDO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE MINEIRO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO SÃO EXIGIDOS EM AUTO DE INFRAÇÃO DISTINTO.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

DECISÃO:

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE DESTAQUE DO ICMS EM NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELO ESTABELECIMENTO AUTUADO, NO PERÍODO 01/01/16 A 31/12/16, TENDO EM VISTA A UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO, NAS SAÍDAS DO PRODUTO “PET EM FLAKE” (NCM 3907.6000) POR ELE PROMOVIDAS COM DESTINO AO CONTRIBUINTE DETENTOR DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000000450-47, DO QUAL A AUTUADA FIGURA COMO ADERENTE, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 3º DO MENCIONADO REGIME ESPECIAL, UMA VEZ QUE NÃO SE TRATA

DE PRODUTO ORIUNDO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE MINEIRO.

A EXIGÊNCIA FISCAL SE RESTRINGE À MULTA ISOLADA ESTABELECIDADA NOS ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75.

O ICMS APURADO, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75, FOI EXIGIDO EM AUTO DE INFRAÇÃO DISTINTO (PTA Nº 01.001813004-68), QUE TRAMITARÁ JUNTAMENTE COM O PRESENTE PROCESSO, NO QUAL CONSTA COMO COOBRIGADA A EMPRESA DETENTORA DO REGIME ESPECIAL (VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA).

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. MARIA TERESA LIMA LANA ESTEVES. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS IVANA MARIA DE ALMEIDA (REVISORA) E ALEXANDRE PÉRISSÉ DE ABREU.”

Da Arguição de “Bis in Idem” na Cobrança da Multa Isolada Concomitantemente com a Cobrança da Multa de Ofício Lançada no PTA nº 01.002194946-55

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

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, exigida no presente processo, refere-se a descumprimento de obrigação acessória (emissão irregular de documento fiscal), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, relativa ao **PTA nº 01.002194946-55**, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

[...]

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

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no PTA nº 01.002194946-55.

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE

REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Portanto, não há que se falar em exigência cumulativa, e sim, em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos.

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”.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fábio Coelho Mollo Tavares e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P