

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.420/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002387978-54
Impugnação: 40.010154535-02
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 de mercadorias classificadas nas NCMs 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029 (Resina PET e suas variações), 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pela Autuada, no período janeiro a dezembro de 2018, à empresa Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, detentora do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas de mercadorias classificadas nas NCMs 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029 (Resina PET e suas variações), 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 e a correspondente Multa de Revalidação, estabelecida no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, foram exigidos em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.002387533-85), que tramita juntamente com o presente processo, no qual consta como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda).

Instruem os autos: Auto de Infração – AI (págs. 1/3); Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000042520.52 e Intimações Fiscais/respectivas respostas da 24.420/22/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte (págs. 4/12); Relatório Fiscal Contábil (págs. 13/31); Anexo 1 - notas fiscais objeto de autuação, por amostragem (págs. 32/56); Anexo 2 – Apuração da Multa Isolada (págs. 57); Anexo 3 – Regime Especial 2017 (págs. 58/69); Anexo 4 – Termo de Adesão (págs. 70/71); Anexo 5 – Quadro societário Deckel (págs. 72/74); Anexo 6 – Quadro societário Viscotech (págs. 75/78); Anexo 7 – Regime Especial 2013 (págs. 79/90); Termo de Intimação e respectivo Documento de Ciência do Auto de Infração (págs. 91/93).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 95/113. Requer, ao final, o cancelamento integral do Auto de Infração.

O Fisco, em Manifestação de págs. 114/147, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 149/170, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS em notas fiscais emitidas pela Autuada, no período janeiro a dezembro de 2018, à empresa Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, detentora do Regime Especial nº 45.000000450-47, do qual a Autuada figura como aderente, tendo em vista a utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas de mercadorias classificadas nas NCMs 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029 (Resina PET e suas variações), 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 Autuada é empresa fornecedora aderente ao Regime Especial nº 45.000000450-47, concedido à empresa Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, o qual, segundo o art. 3º, 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 da mercadoria em Minas Gerais** ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, para utilização pela Viscotech, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados em anexo específico do citado regime.

Portanto, 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.

Em Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração, o Fisco registra que a Autuada *“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”, e que a Cláusula Primeira do Termo de Adesão estatui que a aderente (Autuada) 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.

Destaca, também, que, no período de 2018, conforme telas do SICAF contidas nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração, o quadro societário da empresa Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda e o da Autuada são os mesmos.

Quanto aos procedimentos fiscais que resultaram na constatação da irregularidade em análise, o Fisco apresentou o seguinte relato:

9. Da Irregularidade Constatada e Juros de Mora:

Ao verificar as notas fiscais eletrônicas do período de 2018 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 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029 (Resina PET e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86. **A base legal utilizada para o Diferimento, conforme indicado no campo Informações Complementares das Notas Fiscais, foi o Anexo II do RICMS/02 (Decreto 43.080/2002).** Em 29/03/2022 foi enviado a Deckel a Intimação DFPC00112/2022, com o seguinte questionamento:

“Para as Notas Fiscais 18646, 19164, 19460, 19747 e 21205, emitidas em 2018, sob o CST 51 e destinadas à Viscotech Indústria (IE 518.217.164.00-86), em qual item do Anexo II do RICMS/02, destacado no corpo das NFes, está embasado o diferimento?”

Em resposta, a Deckel informou:

“Em atendimento à intimação acima, informamos que para as Notas Fiscais 18646, 19164, 60, 19747 e 21205, emitidas em 2018, sob o CST 51 e destinadas à Viscotech Indústria (IE 518.217.164.00-86), o diferimento está embasado conforme Termo de Adesão em anexo (PTA 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” 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”, 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 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 concluiu que as saídas promovidas pela Deckel com destino à Viscotech Indústria da mercadoria “Resina PET” 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.

Tanto a referência ao Anexo II do RICMS/02 contida no campo Informações Complementares das NFes quanto a resposta à Intimação 112/2022, na qual traz como embasamento das operações o Regime Especial, não permitem ao contribuinte aplicar o Diferimento nas saídas com destino à Viscotech Indústria.

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” recebido em seu estabelecimento e destinado ao estabelecimento industrial da Viscotech, após a “desumidificação com o recondicionamento”**, conforme destacado pela própria empresa na resposta à Intimação DFPC00141/2020.

Cabe ainda salientar que, como a visita ao estabelecimento da Deckel ocorreu em 2020, e não tendo o Fisco encontrado qualquer indício de transformação ou montagem à “Resina PET” com destino ao estabelecimento industrial da Viscotech, e como ainda a Deckel reconheceu que a operação aplicada ao referido produto foi a “desumidificação com o recondicionamento”, em resposta à Intimação DFPC00141/2020, resta claro que a Deckel não mudou seu procedimento industrial referente à “Resina PET” remetida ao estabelecimento industrial da Viscotech.

O ICMS devido e a correspondente multa de revalidação já foram exigidos no Auto de Infração número 01.002387533-85, tendo como sujeito passivo a remetente das mercadorias, DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA, e como coobrigado o seu destinatário, VISCOTECH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS TÉCNICOS LTDA.

A multa isolada prevista no Art. 55, Inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 tem caráter personalíssimo conforme o Acórdão 4952/17CE da Câmara Especial:

(...)

É aplicada por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, a base de cálculo prevista na legislação, fato adstrito ao emitente do documento fiscal; portanto exige-se a multa isolada apenas da DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.

Sobre a Multa Isolada serão cobrados juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do

recebimento do Auto de Infração, conforme o inciso II do Art. 2º da Resolução 2.880/2007.

(...)

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” sob CST 51 e CFOP 5102 da Deckel para Viscotech Indústria;

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

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

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

Portanto, como dito no tópico anterior, **a DECKEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS comporta-se como Industrial Fabricante quando promove as saídas de Preforma de PET, mas não quando envia à Viscotech Indústria sob diferimento (CST 51) e com CFOP 5102 a mercadoria “Resina PET”.**

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

(destacou-se)

Assim, em razão da irregularidade constatada, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo constante do arquivo “Saídas 2018 Deckel MI” (aba “Totais”), contido no Anexo 2 do Auto de Infração (Apuração da Multa Isolada).

O ICMS apurado e a correspondente Multa de Revalidação, estabelecida no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, foram exigidos em Auto de Infração distinto (PTA nº 01.002387533-85), que tramita juntamente com o presente processo, no qual consta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como Coobrigada a empresa detentora do regime especial (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda).

Vale mencionar que o presente Auto de Infração é de **matéria idêntica** ao PTA nº 01.001813506-01 (Acórdão nº 22.762/21/2ª), referente ao período de 2016, e ao PTA nº 01.002196443-12 (Acórdão nº 23.229/22/2ª), referente ao período de 2017, todos de mesma sujeição passiva e com aprovação integral das exigências fiscais.

Em sua peça de defesa, a Impugnante pontua que o Fisco “*considerou, equivocadamente, que o processo de industrialização realizado pela Deckel em 2018 seria idêntico ao processo industrial que a empresa realizava em 2016*”.

Declara que a resposta dada pela Contribuinte à Intimação “DFPC00141/2020”, quando informou ao Fisco que “*a modalidade de industrialização aplicada ao produto “Resina PET Flake” foi a desumidificação com o reacondicionamento*”, tratava-se, claramente, do processo industrial realizado pela empresa no exercício de 2016.

Acrescenta que “*em 2018 a Deckel não fazia mais desumidificação*” e que, ao adquirir novos maquinários e peças nos exercícios de 2016 e 2017, a empresa “*passou a realizar a chamada “cristalização das resinas de PET”, processo com características que diferem da desumidificação*”.

Afirma que “*o atual processo e que foi o empregado em 2018 caracteriza um processo de transformação*”.

Ao relatar o “Histórico da Concessão do Regime Especial”, a Impugnante destaca 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*”, ou seja, “*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)*”, conforme documentação acostada às págs. 79/90 dos autos (Anexo 7 do Auto de Infração – Regime Especial 2013).

Acrescenta que, de acordo com o art. 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*”.

Assim, a Autuada “*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*”.

Registra, a Impugnante, que, quando a Autuada aderiu ao regime especial vigente à época, ela *“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”*.

Informa 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 qual “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”*.

Alega, porém, que, *“aos olhos das empresas, nada havia sido mudado”, por entenderem que a Deckel “é uma indústria e é localizada em Poços de Caldas – MG”*.

Afirma que *“a controvérsia estabelecida nestes autos, portanto, gira em torno do conceito de estabelecimento industrial fabricante que segundo a fiscalização não abrangeria o processo industrial da Deckel que foi usado até 2016 e que posteriormente com a aquisição de novo maquinário foi alterado já a partir de 2017”*.

Frisa que a Autuada é estabelecimento industrial fabricante e que *“as resinas PET flake sofreram sim um processo de transformação no período autuado, mesmo adotando-se os conceitos da legislação mineira”*.

Com base na legislação de regência do IPI e no art. 46 do CTN, sustenta que *“processos de transformação, beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento são, a toda evidência, operações de industrialização”*.

Reproduzindo trecho do Relatório Fiscal bem como o § 3º do art. 222 do RICMS/02, a Impugnante alega que *“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 a mudança no processo de industrialização aplicado pela Deckel desde 2017 e que não é o descrito pela Fiscalização”*.

Reitera que *“a Fiscalização considerou equivocadamente que em 2018 a Deckel realizaria apenas 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”*.

Em outras palavras, reafirma que *“em 2018 a Deckel não realizava mais a desumidificação das resinas de PET; de 2017 em diante, a Deckel fazia a cristalização das resinas de PET”, cujo processo industrial resume-se nas seguintes etapas:*

(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.

Explica que, *“nesse processo, a resina de PET sofre uma mudança em suas propriedades físico-químicas (cristalização)”*, caracterizando o processo de *“transformação”*, pois, *“originalmente, a resina de PET é transparente como o material usado em garrafa de PET e suas moléculas estão em uma configuração amorfa (sem posicionamento definido)”* e que, *“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”*.

Complementa com a informação de 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”*, fato que, de acordo com a Defesa *“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”*. Registra que *“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”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, conforme se verá adiante, não merecem ser acolhidas as razões apresentadas pela Impugnante.

Inicialmente, vale dizer que situação análoga à presente, inclusive em relação ao mesmo Sujeito Passivo, encontra-se perfeitamente explorada no Acórdão nº 23.229/22/2ª (PTA nº 01.002196443-12), do qual pede-se vênua para extrair os fundamentos a seguir replicados, com adaptações de estilo e/ou necessárias ao caso concreto.

Cumprе ressaltar que o Regime Especial nº 45.000000450-47, como reconhecido pela própria Impugnante, sofreu alteração em sua redação em julho de 2014, não sendo plausível, portanto, a alegação no sentido de que “*aos olhos das empresas, nada havia sido mudado*”.

É bem verdade que a redação do Regime Especial originalmente formalizado, **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 com destino ao estabelecimento da Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, e não de estabelecimento industrial fabricante mineiro, como acontece atualmente. Porém tal fato não autoriza ao estabelecimento atuado (aderente) e à Viscotech (detentors do Regime) o descumprimento das normas estabelecidas no RET vigente no período atuado (exercício de 2018).

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

Lei nº 6.763/75

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

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

Como já pontuado, 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 Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, nos seguintes termos:

PTA-RE nº: 45.000000450-47 (2017)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte: VISCOTECH Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.

(...)

CAPÍTULO I

DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

(...)

Seção II

Aquisição Interna de Mercadorias

Art. 3º Fica autorizado o **diferimento** do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas de **matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem industrializados neste Estado, promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais** ou por Centros de Distribuição a estes vinculados, **com destino ao estabelecimento da VISCOTECH INDÚSTRIA**, para utilização, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados no ANEXO ÚNICO deste Regime.

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

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

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

(...) (Destacou-se)

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

RICMS/02

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 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.**

Observa-se que o § 3º acima define como **industrial fabricante somente** aquele que realiza, **em seu próprio estabelecimento**, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

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.

Verifica-se que a hipótese prevista na referida alínea "c" **não** se aplica ao presente caso, uma vez que, notoriamente (de acordo com as informações contidas nos autos), o produto Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029) **não** é obtido mediante processo de montagem (reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma).

Assim, no período autuado, para que o estabelecimento fornecedor (empresa ora autuada) possa usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, ele teria que se enquadrar na categoria de **industrial fabricante da mercadoria remetida à Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda**, 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 Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 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 (Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda), 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-primas e/ou produtos intermediários, do qual resulte, como um produto novo, a mercadoria Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029), pois em tal relatório constam as seguintes informações, dentre outras:

- Ao verificar as notas fiscais eletrônicas do período de 2018 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 3907.6100, 3907.6900 e 3901.2029 (Resina PET e suas variações) destinadas à VISCOTECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS TECNICOS LTDA, IE 518.217.164.00-86; (grifou-se)

- 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 10/11/20 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” eram o beneficiamento e reacondicionamento, posteriormente confirmado pelo contribuinte em resposta à Intimação DFPC00141/2020.** (destacou-se)

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 Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 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 autuado 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. |

Observa-se que 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”.

Ressalta-se que, no PTA nº 01.001813506-01 (originado do 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 22.762/21/2ª, referente ao período de 2016, cujo lançamento foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes:

ACÓRDÃO Nº 22.762/21/2ª

PTA/AI: 01.001813506-01

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.

(...)

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.

(...)

PORÉM, NA VISÃO DA IMPUGNANTE, “A INTERPRETAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO É DEMASIADAMENTE EQUIVOCADA, POIS DESNATURA OS CONCEITOS DE ‘INDUSTRIALIZAÇÃO’ E ‘ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE’ FORMADOS A PARTIR DO ESTUDO DA LEGISLAÇÃO DO IPI E IGNORA O PRÓPRIO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO APLICADO PELA IMPUGNANTE QUE NÃO É SINGELO COMO DESCRITO PELA FISCALIZAÇÃO”, **POIS A DESUMIDIFICAÇÃO DAS RESINAS DE PET** POR ELA REALIZADA É O PROCESSO PELO QUAL:

(...)

RESSALTA QUE, “**NESSE PROCESSO, A RESINA DE PET SOFRE UMA MUDANÇA EM SUAS PROPRIEDADES FÍSICO-QUÍMICAS (CRISTALIZAÇÃO)**”. ORIGINALMENTE, A RESINA DE PET É

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

(...) (DESTACOU-SE)

O mesmo ocorre em relação às operações de 2017 (PTA nº 01.002196443-12), cujo lançamento também foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes (Acórdão 23.229/22/2ª):

ACÓRDÃO Nº 23.229/22/2ª

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.

(...)

POR OPORTUNO, SEGUE ABAIXO UM PARALELO ENTRE OS PROCESSOS DE “DESUMIDIFICAÇÃO DAS RESINAS PET”, QUE TERIA SIDO REALIZADO NO ESTABELECIMENTO AUTUADO 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:

(...)

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.

Salienta-se, ainda, 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, vale acrescentar os seguintes comentários do Fisco em sua manifestação fiscal:

Em 06/06/2022, o Fisco enviou à Deckel a Intimação DFPC 00169/2022, **solicitando:**

“- **Livro Registro de Controle da Produção e Estoque** para o ano de 2018, 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 2018 percebe-se que a Impugnante também não atendeu às exigências do disposto na legislação.

(...)

É importante ressaltar a prática reiterada da Deckel de desrespeitar sistematicamente a legislação, uma vez que não mantém seus livros fiscais conforme exigido pelo Decreto 43.080/2002 (RICMS), bem como não atende às intimações enviadas pelo Fisco, o que desrespeita o artigo 96, inciso XVII, do mesmo dispositivo infralegal.

Cumprido esclarecer, portanto, que 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 ano de 2016 a modalidade de industrialização aplicada ao produto ‘Resina PET Flake’ foi a desumidificação com o recondicionamento”.

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).

Destaca-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 normativo 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, 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 nos PTAs nºs 01.001813506-01 e 01.002196443-12.

Em outras palavras, o feito fiscal se restringe à descaracterização do diferimento do ICMS nas saídas do produto Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 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 Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda, pelo simples fato de o estabelecimento autuado produzir “Preforma de PET”, **não** sendo essa a finalidade do RET nº 45.000000450-47.

Como já afirmado, para que pudesse usufruir do diferimento do ICMS previsto no RET nº 45.000000450-47, o estabelecimento autuado teria que se enquadrar na categoria de **industrial fabricante da mercadoria remetida à Viscotech Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda**, 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 Resina PET (NCMs 3907.6100, 3907.6900 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 diferimento, condições de pleno conhecimento do Sujeito Passivo, a teor do disposto no art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), no art. 4º do Regime Especial e na Cláusula Primeira do Termo de Adesão:

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 1º/03/2008 a 24/04/2020 - Redação original:

“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)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial, e homologação pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento da VISCOTECH.

§ 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)

Termo de Adesão

CLÁUSULA PRIMEIRA - Por este instrumento, a ADERENTE:

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)

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 no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

Cumprir registrar que, considerando que a alíquota do imposto incidente na operação é de 18% (dezoito por cento) e que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (inciso XXXVII do art. 55), a multa isolada foi exigida em valor inferior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente na operação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(limite máximo das penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme inciso I do § 2º do referido artigo), não havendo necessidade, portanto, de qualquer adequação.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada (cobrança da multa isolada concomitantemente com a da multa de ofício lançada no PTA nº 01.002387533-85) 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.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto exigido, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida no PTA nº 01.002387533-85 em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada), correspondente a 20% (vinte por cento) da base de cálculo do imposto, foi exigida no presente processo pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº

6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas da Defesa de que a multa isolada cobrada nestes autos se apresenta “*desproporcional*”, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que a penalidade aplicada atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, observando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, verifica-se que se apresentam legítimas as exigências fiscais em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2022.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

w/D