

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.293/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002365877-55  
Impugnação: 40.010154278-71  
Impugnante: Comercial Maciel & Vieira Ltda  
IE: 390301702.00-59  
Proc. S. Passivo: EVANDRO FRANÇA MAGALHÃES/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE/ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA. Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de utilização indevida de benefício fiscal estabelecido em regime especial, do qual a Autuada é detentora, uma vez que referidos benefícios não alcançam as operações autuadas no presente lançamento (operações de industrialização por encomenda para outras empresas). Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de junho a dezembro de 2017, em decorrência da utilização indevida dos benefícios previstos nos arts. 12 c/c art. 16 (vigente até 11/07/17) e art. 13 c/c art. 15 (vigente a partir de 12/07/17) do Regime Especial – RET – nº 45.000007201.43, do qual a Autuada é detentora, uma vez que referidos benefícios não alcançam as operações autuadas no presente lançamento (operações de industrialização por encomenda para outras empresas).

A Fiscalização constata o recolhimento a menor de ICMS, em virtude de apuração errônea do imposto a pagar, por ter aplicado a alíquota de 12% (doze por cento), em detrimento da alíquota normal do imposto (18% - dezoito por cento) e, ainda, por ter aproveitado indevidamente o crédito presumido previsto no RET (o que acarretou um recolhimento efetivo de 2% (dois por cento) do valor das operações), uma vez desconsiderados os benefícios do mencionado Regime Especial.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria deste Conselho emite, então, seu parecer, no qual opina pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de junho a dezembro de 2017, em decorrência da utilização indevida dos benefícios previstos nos arts. 12 c/c art. 16 (vigente até 11/07/17) e art. 13 c/c art. 15 (vigente a partir de 12/07/17) do Regime Especial de Tributação – RET – nº 45.000007201.43, do qual a Autuada é detentora, uma vez que referidos benefícios não alcançam as operações autuadas no presente lançamento (operações de industrialização por encomenda para outras empresas).

A Fiscalização constata o recolhimento a menor de ICMS, em virtude de apuração errônea do imposto a pagar, por ter aplicado a alíquota de 12% (doze por cento), em detrimento da alíquota normal do imposto (18% - dezoito por cento) e, ainda, por ter aproveitado indevidamente o crédito presumido previsto no RET (o que acarretou um recolhimento efetivo de 2% (dois por cento) do valor das operações), uma vez desconsiderados os benefícios do mencionado Regime Especial.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes elementos: AIAF, Relatório Fiscal e os seguintes anexos (Grupo Provas do e-PTA):

- Anexo 1: Rot a (Rótulos de Produtos A)
- Anexo 2: Rot b
- Anexo 3: Rot c
- Anexo 4: Rot d

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 5: 2017 06 C197
- Anexo 6: 2017 07 C197
- Anexo 7: 2017 08 C197
- Anexo 8: 2017 09 C197
- Anexo 9: 2017 10 C197
- Anexo 10: 2017 11 C197
- Anexo 11: 2017 12 C197
- Anexo 12: DANFE 1
- Anexo 13: DANFE 2
- Anexo 14: DANFE 3
- Anexo 15: DANFE 4
- Anexo 16: DANFE 5
- Anexo 17: DANFE 6
- Anexo 18: DANFE 7
- Anexo 19: DANFE 8
- Anexo 20: DANFE 9
- Anexo 21: DANFE 10
- Anexo 22: DANFE 11
- Anexo 23: DANFE 12
- Anexo 24: DANFE 13
- Anexo 25: DANFE 14
- Anexo 26: RE alter 2015
- Anexo 27: RE alter 2017

Constata a Fiscalização que a Autuada utilizou, em operações de industrialização por encomenda para outras empresas, indevidamente, dos benefícios previstos no RET para operações de vendas de mercadorias de produtos industrializados neste estado.

Cabe trazer à baila a legislação que cuida do assunto.

O RET nº 45.000007201.43, concedido à Autuada, disciplina a apuração do imposto (recolhimento efetivo) e a alíquota incidente nas saídas internas das mercadorias beneficiadas pelo RET nos arts. 12 c/c art. 16 (vigente até 11/07/17) e art. 13 c/c art. 15 (vigente a partir de 12/07/17) nos seguintes termos:

Efeitos até 11/07/17

Art. 12. Fica assegurado à MAVI ALIMENTOS crédito presumido de ICMS, implicando recolhimento efetivo de 2% (dois por cento) do valor das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações de vendas dos produtos industrializados neste Estado relacionados na Cláusula Primeira do Protocolo de Intenções e no ANEXO II deste Regime Especial.

(...)

Art. 16. Nas saídas internas das mercadorias beneficiadas com o tratamento tributário previsto no art. 12 deste Regime, a alíquota incidente na operação própria da MAVI ALIMENTOS será de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior.

Efeitos a partir de 12/07/17

Art. 13. Fica assegurado à MAVI ALIMENTOS crédito presumido do ICMS implicando recolhimento efetivo de 2% (dois por cento) do valor das operações de vendas dos produtos industrializados neste Estado relacionados no Anexo Único deste Regime.

(...)

Art. 15. Nas vendas internas dos produtos beneficiados pelo crédito presumido de que trata o art. 13 deste Regime, o destaque do imposto será de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior.

Observe-se que a redação dos artigos supratranscritos é absolutamente clara no sentido de que fica assegurado à Autuada o direito ao recolhimento efetivo de 2% do valor das operações de vendas dos produtos industrializados neste Estado.

No mesmo sentido, o destaque do imposto será de 12% apenas nas operações previstas nos art. 12 (ou art. 13, após 12/07/17) do RET, ou seja, nas operações de vendas de mercadorias, nos termos do Regime Especial concedido à Autuada.

Todavia, verificou o Fisco que a Autuada, indevidamente, se utilizou de tais benefícios em operações de industrialização por encomenda para outras empresas, conforme verificado na Escrituração Fiscal Digital da Autuada (EFD).

Constata-se da amostragem de DANFES inseridas nos autos pela Fiscalização (Anexos 12 a 25), que a própria emissão de grande parte das notas fiscais autuadas se deu com o preenchimento do campo “*Natureza da Operação*” como “*Industrialização Efetuada para Outra Empresa*”.

A Fiscalização anexou aos autos, ainda, nos Anexos 1 a 4, a título de exemplos, alguns rótulos dos produtos autuados, que foram industrializados, pela Autuada, com a marca/logotipo do encomendante da industrialização, demonstrando a operação de industrialização por encomenda.

Encontra-se acostados aos autos cópias das versões do mencionado Regime Especial, nos Anexos 26 e 27 do Auto de Infração.

Para apuração da diferença de ICMS a recolher em decorrência da descaracterização do regime especial, a Fiscalização extraiu, dos arquivos do Sistema

Público de Escrituração Digital (SPED), referentes ao período autuado, os registros C197, cujos produtos foram fruto de industrialização por encomenda (planilhas constantes dos Anexos 5 a 11 do Auto de Infração).

A coluna J (“VL\_COMP\_OP\_INT”) das citadas planilhas refere-se ao cálculo efetuado pelo Fisco com a adequação da alíquota incidente nas operações internas (cálculo da diferença de 6% entre a alíquota correta e a utilizada pela Autuada, denominado pela Fiscalização como “complemento das operações internas”). Como já mencionado, nos termos do Regime Especial, para as operações beneficiadas pelo RET, a alíquota é de 12% e para as não beneficiadas é de 18%. Como se trata de operações não beneficiadas (em que a Autuada utilizou indevidamente a alíquota de 12% nas operações internas), a Fiscalização utiliza, para a apuração do imposto devido, a alíquota de 18%.

Para a apuração do ICMS a recolher, a Fiscalização considera, ainda, o recolhimento efetivo de 2%, efetuado pela Autuada, que utilizou indevidamente tal benefício constante do RET, e abate tal valor no cálculo efetuado.

A Fiscalização explica detalhadamente a forma de elaboração das planilhas no item 4 do Relatório Fiscal.

O demonstrativo do crédito tributário consta do item 5 do mesmo relatório.

A Impugnante, por sua vez, tece algumas considerações acerca da história e da atividade industrial da Autuada, manifesta seu inconformismo com o presente lançamento e argumenta que apesar da concessão do regime especial ter se dado em março de 2015, não houve qualquer questionamento fiscal, relevando-se, somente agora, um possível equívoco da Contribuinte, em um recorte feito pelo Fisco de apenas 06 (seis) meses de operações do exercício de 2017.

Relata o histórico do Protocolo de Intenções e do Regime Especial concedido à Autuada, concluindo que *“desde a implantação das medidas e compromissos firmados no âmbito estadual, a Impugnante superou as previsões realizadas, seja em investimentos, seja em faturamento, seja em geração de empregos (...) fomento de atividades econômicas e ao desenvolvimento industrial e comercial.*

Discorre sobre o conceito de industrialização, citando o art. 222 do RICMS/02, argumentando que *“a Impugnante encontra-se na qualidade de estabelecimento industrial, enquanto seus parceiros comerciais, como efetivos compradores (adquirentes), ainda que mediante encomenda dos produtos”* e apresenta as possíveis etapas realizadas pela Autuada para a industrialização e entrega do produto final aos encomendantes (esquemas apresentados na pág. 16 da Impugnação).

De plano, a Fiscalização esclarece que *“é direito da Fazenda de Minas Geras cobrar o tributo que lhe é devido na oportunidade que lhe for mais conveniente, atendidos os pré-requisitos estabelecidos na legislação tributária. (...) Na verdade, verificou-se de junho a dezembro de 2017, 7 meses, portanto. Neste período, foram identificadas inúmeras operações para outra empresa que estão irregulares. Oportunamente, serão auditados outros períodos.”*

Esclarece-se, também, que em nenhum momento a Fiscalização questiona os compromissos assumidos no Protocolo de Intenções citado pela Defesa quanto aos investimentos, faturamento, geração de empregos, fomento de atividades econômicas e ao desenvolvimento industrial e comercial. Tampouco há qualquer contestação quanto a qualidade de estabelecimento industrial da Autuada, mas sim a utilização indevida dos benefícios previstos, em operações de industrialização, não abarcadas pelo mencionado Regime Especial.

Nota-se, ainda, que a própria Impugnante reconhece, em sua peça de defesa, que realiza industrialização por encomenda para outras empresas.

A Impugnante cita a Consulta de Contribuintes nº 078/2020, formulada pela Autuada, para concluir que *“regularmente realizadas as operações pela Impugnante, não há que se falar em ‘utilização’ indevida do benefício fiscal concedido pelo RET, haja vista que a Impugnante submete os produtos (insumos – Matéria Prima) para fins de industrialização e remete ao parceiro (a) o produto pronto e acabado para nova circulação até o consumidor final”*.

Argumenta que *“a industrialização por encomenda é uma etapa do processo ou da cadeia produtiva, na qual a Impugnante (industrializadora) adquire (integral ou parcialmente) os insumos substanciais a serem aplicados na industrialização, podendo ainda receber parte desses insumos ‘enviados’ pelo estabelecimento encomendante, para que sejam ‘processados’, no sentido mais amplo, e, ao final, seja realizada a entrega do produto acabado”*.

Defende que as operações de industrialização por encomenda realizadas pela Autuada equivalem a operações de venda de produto acabado.

Afirma, em síntese, que *“essa operação, que pode envolver 03 (três) ou apenas 02 (dois) ‘agentes’, realizada entre a Impugnante, Estabelecimento Encomendante e Fornecedores ou somente entre a Impugnante e a Encomendante, permite assegurar que a industrializadora adquire ou recebe os itens a serem utilizados no processo produtivo, entregando, ao final, um produto acabado à encomendante equivalendo-se à operação de venda. (...) A operação de compra e venda de produto acabado equivale-se à operação de industrialização, ainda que por encomenda, preservando o benefício fiscal concedido à Impugnante nessas operações”*.

Apresenta Consultas de Contribuintes e Acórdãos deste Conselho que entende corroborarem o seu entendimento.

Nota-se que a base de argumentação da defesa se dá na tentativa de demonstrar que *“os ‘itens’, leia-se, insumos, matéria-prima, material ou produto intermediário e embalagens, submetidas ao processo de industrialização, ainda que sob encomenda, sujeitam-se ao tratamento tributário aplicado ao produto acabado, equivalendo-se à venda em operação interna, estando assegurado o crédito presumido concedido pelo RET”*.

Todavia razão não assiste à Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As Consultas e Acórdãos citados, tratam sobre o tratamento tributário aplicado ao produto acabado na industrialização por encomenda, sobre a suspensão do imposto em tais operações, sobre o aproveitamento de crédito presumido em estabelecimento beneficiador de batatas, dentre outros.

O que se observa é que a Impugnante faz um malabarismo na tentativa de demonstrar que “*permite-se inferir que a industrialização por encomenda, operação realizada pela Impugnante, insere-se no regime especial concedido, haja vista sujeitar-se ao mesmo tratamento tributário aplicado ao produto acabado (operações de vendas dos produtos industrializados)*”.

A Consulta de Contribuintes nº 078/2020 citada pela Defesa versa sobre a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária nas operações de industrialização por encomenda e esclarece que:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 078/2020**

PTA Nº: 45.000020412-01

CONSULENTE: Comercial Maciel & Vieira Ltda.

ORIGEM: Machado – MG

**ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA** - Nas operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária é atribuída ao encomendante, conforme previsão do inciso II do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

(...)

### **CONSULTA:**

Está correto o entendimento de que deverá ser segregado o ICMS/ST sobre o valor da mão-de-obra aplicado na operação de industrialização por encomenda?

(...)

Quanto ao retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda, na mesma na nota fiscal que acobertar a saída do produto industrializado ou em outra nota fiscal, emitida para este fim, deverão ser consignados, conforme o caso, o CFOP 5.902 ou 6.902, e os valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, recebidas dos encomendantes.

A consulente deverá, ainda, indicar no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal que acobertar a operação o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida

pelo estabelecimento encomendante, quando este remeter parte ou todas as mercadorias destinadas à industrialização mencionada.

Quando a industrialização compreender exclusivamente material fornecido pela encomendante, vale ressaltar que a caracterização da industrialização por encomenda requer, nesse caso, que no produto final conste a marca de propriedade do estabelecimento encomendante, registrada nos termos da legislação comercial.

Do contrário, caso a embalagem do produto resultante da industrialização por encomenda contenha o logotipo ou a marca do estabelecimento que realizou a industrialização, ter-se-á por configurado o contrato de compra e venda de produto acabado ao invés de industrialização por encomenda.

(...)

(Grifou-se)

Registra-se que a SUTRI já externou o mesmo entendimento em outras consultas, como se transcreve abaixo, a título de exemplo:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 147/2017**

PTA Nº : 45.000013027-52

CONSULENTE : Companhia Manufatora de Tecidos de Algodão

ORIGEM : Cataguases - MG

**ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - CARACTERIZAÇÃO** - A industrialização por encomenda restará caracterizada quando no produto final da industrialização constar a marca de propriedade do estabelecimento encomendante, registrada nos termos da legislação comercial, ainda que este não tenha fornecido nenhuma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

Nota-se que o posicionamento da Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), em resposta à consulta em análise, coaduna-se perfeitamente com o entendimento defendido pelo Fisco.

A própria Consulta apresentada pela Defesa é clara ao diferenciar as operações de vendas das operações de industrialização por encomenda.

Conforme a Consulta citada, caso a embalagem do produto resultante da industrialização por encomenda contenha o logotipo ou a marca do estabelecimento

que realizou a industrialização, ter-se-á por configurado o contrato de compra e venda de produto acabado ao invés de industrialização por encomenda, o que não é o caso dos autos.

Conforme já mencionado, no caso dos autos, nas mercadorias autuadas constam a marca de propriedade do estabelecimento encomendante, caracterizando tais operações como de industrialização por encomenda, como exposto pelas Consultas supratranscritas.

Portanto, como já exaustivamente demonstrado, são operações distintas e o RET determinou que somente as vendas dos produtos autorizados podem usufruir dos benefícios concedidos.

Os rótulos dos produtos industrializados com a marca/logotipo do encomendante da industrialização, acostados aos Anexos 1 a 4 do Auto de Infração, comprovam a industrialização por encomenda.

Sem razão, assim, a alegação da Defesa de que *“com a concessão de Regime Especial relacionado ao ICMS, garante à Impugnante em suas operações com produtos industrializados o crédito presumido de ICMS, não havendo qualquer outra ressalva ou vedação ao aproveitamento (se sob encomenda ou não).”*

No mesmo sentido, equivocou-se a Impugnante quando destaca que não houve qualquer comprovação em sentido contrário à sua tese pela Fiscalização, uma vez que o relatório fiscal é claro em tais esclarecimentos e os documentos acostados aos autos comprovam a infringência à legislação tributária, como exemplares dos rótulos dos produtos autuados, planilhas com os registros C197 contendo a descrição dos produtos e amostra de DANFES.

Ressalta-se que o Fisco não questiona a natureza ou correição das operações de industrialização por encomenda. A irregularidade apurada pela Fiscalização é a utilização indevida, nestas industrializações por encomenda, de benefício fiscal concedido via Regime Especial, por contrariar as regras nele estabelecidas, uma vez que o RET, conforme já demonstrado, concede tais benefícios somente nas operações de venda.

Portanto, engana-se a Impugnante quando afirma que a Autuada *“promove efetivamente as atividades conceituadas como industrialização, tais como, a transformação, o beneficiamento e acondicionamento, e ao final, com o produto acabado (resultante do processo de industrialização pelos insumos submetidos à transformação e beneficiamento) remete ao adquirente e encomendante, o que lhe assegura usufruir do crédito presumido de ICMS”*.

Destaca-se, ainda, que o fato de a Autuada ter realizado, como na nota fiscal citada na pág. 28 da impugnação, *“a ressalva nas informações complementares, com a indicação do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 16 relativo à venda de produção do estabelecimento, inserida no regime especial de tributação concedido”*, não tem o condão de caracterizar tais operações como se de venda fossem e enquadrá-las aos benefícios previstos no Regime Especial a ela concedido.

Vale reproduzir os seguintes comentários do Fisco, destacado em sua manifestação fiscal:

No item V.2, cita a Consulta de Contribuinte nº 078/2020, de sua autoria, sobre a incidência do ICMS-ST nas operações de industrialização por encomenda. Confunde-se ao entender que a remessa / retorno das mercadorias, que ocorre com a suspensão do imposto, implicaria que o RE beneficiaria este tipo de operação. É incompreensível o malabarismo hermenêutico realizado pela Impugnante para chegar a esta conclusão. Na verdade, o art. 12, vigente até 11/07/2017 e o art. 13 vigente de 12/07/2017 até hoje, determinam que são as operações de vendas dos produtos relacionados em anexo do RE, as que a Impugnante está autorizada a beneficiar com crédito presumido e recolhimento efetivo de 2% do valor das operações de vendas dos produtos industrializados no estado relacionados no anexo do RE. A industrialização para outra empresa não é venda, é industrialização sob encomenda, sendo irregular utilizar o crédito presumido e o recolhimento efetivo de 2% nestas operações. Portanto, cobra-se o ICMS incidente nestas operações, abatendo-se o que já foi recolhido.

O fato de que os produtos obtidos pela industrialização por encomenda estejam inseridos na cadeia produtiva não possibilita que se possa descumprir as regras estabelecidas pelo RE.

No item V.2.1, afirma que como a Impugnante adquire/recebe os insumos para a produção e entrega o produto acabado à encomendante equivaleria a operação de venda. Entretanto, a condição não é esta, pois, como colocado no Relatório Fiscal e na Consulta de Contribuinte nº 078/2020, para que seja entendido como uma venda é necessário que o produto resultante da industrialização por encomenda contenha a marca da Impugnante, o que não ocorre nos casos objeto deste AI, eles contêm a marca da encomendante. Portanto, industrialização para outra empresa que não é a operação beneficiada pelo RE.

Menciona várias Consultas de Contribuinte e alguns Acórdãos destacando o fato de que os insumos aplicados na industrialização por encomenda sujeitam-se a mesma tributação que o produto acabado para justificar a interpretação equivocada do estabelecido no RE. Como apontado anteriormente, para usufruir dos benefícios do RE é necessário que sejam operações de venda dos produtos relacionados em anexo.

(...)

Alega que o Fisco não comprovou que as operações realizadas não são operações de venda. Equivocou-se, pois o trabalho fiscal está repleto de provas de que os produtos continham as marcas das encomendantes como se pode verificar nos anexos deste Auto de Infração como exemplares dos rótulos dos produtos, planilhas com os registros C197 contendo a descrição dos produtos e amostra de DANFEs.

(...)

Traz, como exemplo, uma parte de um DANFE para a encomendante Anchieta Comércio e Serviços S/A entendendo que não foi comprovado qualquer irregularidade no cumprimento do estabelecido no RE. As irregularidades foram comprovadas à exaustão, inclusive este exemplo o demonstra. Note-se na descrição dos produtos que são da marca da encomendante e, inclusive, que alguns rótulos desta marca estão anexos ao AI. Verifica-se, sem dificuldade, que foi uma industrialização para a encomendante Anchieta Comércio e Serviços S/A e não uma venda como determinado no RE. Irregular, portanto, a utilização dos benefícios do RE e o CFOP informado que deveria ser o 5.124, industrialização para outra empresa, conforme esclarecido na Consulta de Contribuinte nº 078/2020, de sua autoria.

(...)

Cita a Consulta de Contribuinte nº 055/2020 que trata aproveitamento de crédito presumido pelo estabelecimento beneficiador de batatas que só pode ser utilizado nas saídas de batatas beneficiadas para concluir que a Impugnante realiza atividades de industrialização e, conseqüentemente, pode usufruir do crédito presumido concedido no RE. Ora, não se trata de a Impugnante ser uma indústria ou não o que irá determinar a adequação às condições estabelecidas no RE, mas o tipo de operação, particularmente, tem que ser operação de venda dos produtos autorizados. Assim, se não for venda ou se não for um dos produtos autorizados, não poderá utilizar o crédito presumido.

Sem razão também a Defesa em sua tese de que a venda à ordem prevista no art. 304, do Anexo IX, do RICMS/02 e a Consulta de Contribuinte nº 111/2020 sobre industrialização sob encomenda com remessa à ordem corroboram o seu entendimento de que são operações equivalentes, na medida que a resposta à consulta informa que se pode aplicar, por analogia, os procedimentos da venda à ordem na remessa de mercadorias ou bens industrializados por encomenda. Note-se que são situações muito distintas do objeto deste trabalho. A Consulta mencionada esclarece os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimentos na remessa de mercadorias e no presente trabalho fiscal são observadas as exigências estabelecidas para usufruto dos benefícios previstos no RET. Veja-se a consulta citada pela Impugnante:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 111/2020

PTA Nº : 45.000021186-96

CONSULENTE : Yara Brasil Fertilizantes S/A

ORIGEM : Uberaba - MG

ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA COM REMESSA À ORDEM - PROCEDIMENTOS - Na hipótese de remessa à ordem de mercadorias ou bens industrializados por encomenda poderão ser aplicados, por analogia, os procedimentos referentes à operação de venda à ordem disciplinados no art. 40 do Convênio ICMS s/nº, de 15 de setembro de 1970, e no art. 304 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002

Veja-se que toda argumentação da Defesa, inclusive seu entendimento de que nos termos do art. 75, incisos III e X do RICMS/02, a industrialização sob encomenda não descaracteriza o benefício do crédito presumido e que o Protocolo de Intenções e o RET concedido asseguram o crédito presumido em suas operações, não se sustenta, pois, conforme afirma a Fiscalização, *“para que a Impugnante possa utilizar os benefícios do RE, precisa atender as exigências estabelecidas no Regime Especial, isto é, realizar operações de venda dos produtos autorizados e não industrialização sob encomenda”*.

Extrai-se com muita clareza, de todo o conteúdo do Auto de Infração, que se trata de constatação e comprovação da inaplicabilidade dos referidos benefícios, concedido pelo Regime Especial PTA nº 45.000007201.43, nas operações de industrialização por encomenda.

Por fim, a Impugnante solicita *“seja reconhecido o direito à redução ou exclusão da base de cálculo do imposto (ICMS), nas hipóteses previstas em lei e notadamente, pelo próprio imposto (IPI) por não integrar a base, na hipótese e forma determinada por lei (LC 87 de 1996) - não integra a base de cálculo do ICMS”*.

Contudo, a Fiscalização explica que *“as informações utilizadas para apuração do ICMS devido foram fornecidas pela Impugnante escrituradas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos registros C197, C195 e C100 e, como se pode observar nas planilhas anexas ao AI, não há destaque do IPI”*.

Sem razão, portanto, a Defesa em sua solicitação.

Ressalta-se que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

A matéria do presente trabalho fiscal é meramente fática e objetiva e a infração se mostra plenamente caracterizada.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea "f", do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

(...)

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(Grifou-se)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto às ofensas aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe 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*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Destaca-se que não há previsão legal para acatar a solicitação da Defesa de que, “*em que pese a norma reguladora da multa, o patamar de 50% (cinquenta por cento) deve ser reduzido, pois não há gravidade tamanha que motive a aplicação de multa tão ‘pesada’*”.

As penalidades foram exigidas nos exatos termos da legislação de regência.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Renato de Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**