

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.537/21/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001501554-74	
Impugnação:	40.010150324-34, 40.010150325-07 (Coob.)	
Impugnante:	Plasdil - Plásticos Divinópolis S/A - Em Recuperação Judicial IE: 223213116.00-80 Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda - (Coob.) IE: 223250210.00-39	
Origem:	DF/Divinópolis	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da detentora do Regime Especial de Tributação para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN, na medida em que recebeu a mercadoria com utilização indevida do diferimento do ICMS, contrariando o disposto no referido regime.

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatada a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas internas de mercadorias, contrariando condição imposta em Regime Especial de Tributação (RET), concedido à Coobrigada, por não se tratar de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de novembro de 2017 a março de 2019, em função da utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas de produtos promovidas pelo estabelecimento autuado, com destino à Coobrigada, contrariando o disposto no art. 3º do Regime Especial nº 45.0000001064-29, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

Na verdade, conforme informação contida no relatório do Auto de Infração, “as mercadorias objeto do diferimento indevido foram adquiridas e vendidas pela Autuada para a PLÁSTICO, ou seja, a Autuada não realizou industrialização, conforme se verifica pelos dados das planilhas anexas, que demonstram que as saídas em questão ocorreram com CFOP 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

terceiros) e com mesma codificação das mercadorias adquiridas/entradas no estabelecimento da Autuada”.

Ressalte-se que a Coobrigada (Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda.) é a detentora do regime especial supracitado, tendo como aderente o estabelecimento autuado (Plasdil - Plásticos Divinópolis S/A - Em Recuperação Judicial).

A empresa Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda, detentora do Regime Especial nº 45.0000001064-29, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

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

Compõem o Auto de Infração, os seguintes documentos/anexos:

- Relatório Fiscal (fls. 08/10);
- AIAF e documentos correlatos (fls. 11/14);
- Termo de início de atividade exploratória e documentos correlatos (fls. 15/18);
- Termo de encerramento de atividade exploratória e documentos correlatos (fls. 19/22);
- Termo de Adesão ao Regime Especial nº 16.000436996-57 (fl. 23);
- Cópia do Regime Especial nº 16.000436996-57 (fls. 24/28);
- Cópia do Regime Especial nº 45.000001064-29 (fls. 29/36);
- Termo de Adesão ao Regime Especial nº 45.000001064-29 (fl. 37);
- Telas sobre consultas de sócios das empresas envolvidas na autuação (fls. 38/46);
- Telas de consultas sobre contabilistas das empresas envolvidas na autuação (fls. 47/48);
- Dados das DAPIs das empresas envolvidas na autuação, relativas ao período objeto do AI (fls. 49/52);
- Dados dos Registros C170 das operações de saídas da PLASDIL para a PLÁSTICO, no período da autuação (fls. 53/75);
- Dados dos Registros C170 das operações de entradas, na PLÁSTICO, dos produtos remetidos pela PLASDIL para a PLÁSTICO, no período da autuação (fls. 76/97);
- Comparativo dos códigos dos produtos constantes no Auto de infração, com base nos Registros C170 de entradas na PLASDIL dos produtos cuja saída ocorreu com o diferimento indevido para a PLÁSTICO (fls. 98/101);
- Dados dos Registros C170 de entradas na PLASDIL dos produtos cuja saída ocorreu com diferimento indevido para a plástico (fls. 102/145);
- Demonstrativo do crédito tributário (fl. 146);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- DANFES das notas fiscais objeto da autuação – Amostragem (fls. 148/221);
- DANFES das notas fiscais de entrada na PLASDIL dos produtos cuja saída ocorreu com o diferimento indevido para a PLÁSTICO – Amostragem (fls. 223/314).

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 319/337, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 431/444.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 452/472, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de novembro de 2017 a março de 2019, em função da utilização indevida do diferimento do imposto, nas saídas de produtos promovidas pelo estabelecimento autuado, com destino à Coobrigada, contrariando o disposto no art. 3º Regime Especial nº 45.0000001064-29, uma vez que não se trata de produto oriundo de estabelecimento industrial fabricante mineiro.

Na verdade, conforme informação contida no relatório do Auto de Infração, “as mercadorias, objeto do diferimento indevido, foram adquiridas e vendidas pela Autuada para a PLÁSTICO, ou seja, a Autuada não realizou industrialização, conforme se verifica pelos dados das planilhas anexas, que demonstram que as saídas em questão ocorreram com CFOP 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e com mesma codificação das mercadorias adquiridas/entradas no estabelecimento da Autuada”.

A planilha comparativa comprovando que os produtos remetidos pela Autuada à Coobrigada são exatamente os mesmos por ela adquiridos, portanto, sem qualquer industrialização em seu estabelecimento, está acostada às fls. 98/101, onde constam os dados relativos às entradas e saídas de mercadorias no estabelecimento autuado, posteriormente remetidas à Coobrigada.

Ressalte-se que a Coobrigada (Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda.) é a detentora do regime especial supracitado, tendo como aderente o estabelecimento autuado (Plasdil - Plásticos Divinópolis S/A - Em Recuperação Judicial).

A empresa Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda, detentora do Regime Especial nº 45.0000001064-29, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

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

A infração foi assim narrada pelo Fisco no relatório do Auto de Infração (fls. 02/03):

Relatório do Auto de Infração

“Constatou-se que o sujeito passivo, no período de Novembro/2017 a Marco/2019, promoveu a saída de mercadorias com a utilização indevida de diferimento do pagamento do ICMS nas operações de venda de mercadorias para a empresa interdependente PLÁSTICO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS PLÁSTICOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E.: 223.250210.00-39). Irregularidade constatada em decorrência da inobservância de condição para fruição do benefício prevista no Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000001064-29, do qual a Autuada é aderente. Com a alteração do texto desse Regime, ocorrida em Setembro/2017, o diferimento na aquisição interna passou a ter a seguinte redação:

“Art. 3º Fica diferido integralmente, para as operações subsequentes, o pagamento do ICMS devido nas operações internas destinadas a PLÁSTICO INDÚSTRIA, promovidas por estabelecimento industrial fabricante em Minas Gerais ou por centro de distribuição a este vinculado, localizado neste Estado:

I - com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem industrializados neste Estado, para utilização, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados no ANEXO ÚNICO deste Regime; (...).”

Portanto a adesão da Autuada ao Regime se tornou indevida a partir da data da alteração do mesmo, vez que as operações de saída com diferimento para a destinatária, ora Coobrigada, não se enquadram no artigo 3º acima transcrito. O Regime restringe o diferimento às operações de saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com destino à PLÁSTICO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS PLÁSTICOS LTDA., provenientes de estabelecimentos industriais fabricantes ou de seus centros de distribuição, localizados neste Estado. As mercadorias objeto do diferimento indevido foram adquiridas e vendidas pela Autuada para a PLÁSTICO, ou seja, a Autuada não realizou industrialização, conforme se verifica pelos dados das planilhas anexas, que demonstram que as

saídas em questão ocorreram com CFOP 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e com mesma codificação das mercadorias adquiridas/entradas no estabelecimento da Autuada.

A destinatária das mercadorias, PLÁSTICO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS PLÁSTICOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (I.E.: 223.250210.00-39), foi arrolada como Coobrigada, pelo fato de ser a detentora do Regime Especial e, como tal, não poderia ter recebido as mercadorias ao abrigo errôneo do diferimento, conforme disposto no artigo 21, inciso XII da Lei 6763/75.

Diante disso, lavrou-se o presente Auto de Infração para exigir o ICMS e as Multas cabíveis.”

Contrapondo-se ao feito fiscal, as Impugnantes sustentam que *“a celeuma decorre de um erro material consistente na **divergência da redação** entre o **Protocolo de Intenções nº 045/2012** ... firmado entre a 2ª Impugnante e o Estado de Minas Gerais e o regime especial de tributação (RET), firmado justamente para atendimento a esse Protocolo de Intenções”*.

Relatam, nesse sentido, que *“são empresas do mesmo grupo econômico, sendo que a Impugnante PLÁSTICO é a signatária do **Protocolo de Intenções nº 045/2012** e a Impugnante PLASDIL é a ele aderente (o que, de acordo com a Cláusula Segunda do Termo de Adesão - ... - faz com que as empresas sejam **co-responsáveis** pelas obrigações tributárias exigidas no AI combatido”*.

Sustentam que *“a divergência de redação entre os instrumentos é a seguinte: nos termos do **Protocolo de Intenções**, o diferimento do ICMS deve ser aplicado a todas as operações ‘internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem [...]’, ao passo que o regime especial estatuído para dar-lhe cumprimento ..., por **erro material evidente**, restringiu o benefício às aquisições oriundas de ‘estabelecimento **industrial fabricante em Minas Gerais** ou por centro de distribuição a este vinculado”*.

Afirmam que, a alegação quanto ao “erro material evidente” não se fundamenta, apenas, na “**injustificada (não motivada)** divergência entre as redações (entre Regime e Protocolo), mas, também, em razão dos seguintes fatos”:

i) *“o benefício fiscal vem sendo usufruído desde o ano de 2012, sem que (até aqui) tenha havido qualquer questionamento por parte do Estado”;*

ii) *“o estado já havia cometido o **mesmo erro** anteriormente, quando editou a versão inicial do **Regime Especial** vinculado ao Protocolo ..., sendo, na ocasião, que o **próprio Estado** verificou o erro e, **de ofício**, procedeu à sua correção, por meio de alteração **devidamente motivada** do Regime Especial – cuja claríssima motivação, aliás, foi apresentada nos seguintes **autoexplicativos termos** ...”;*

“MOTIVAÇÃO:

Constatamos que o regime especial elaborado com base na minuta do Protocolo de Intenções aprovado pela Comissão de Política Tributária (CPT), em reunião realizada em 30/01/2012, diverge da versão final do Protocolo de Intenções nº 045/2012, publicado em 25/05/2012.

Do art. 1º do Regime Especial constou ‘nas saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou de centros de distribuição a estes vinculados’, enquanto o referido Protocolo de Intenções, nos termos do inciso V da Cláusula Dez, suprimiu a restrição relativa a industriais fabricantes mineiros.

Assim, propomos nova redação do Regime Especial, para adequar o art. 1º aos termos do Protocolo de Intenções.”

iii) *“o contexto em que o novo erro foi cometido, pois não se tratou de uma medida ex officio do Estado, tomada após estudos e segundo algum elemento de conveniência – o erro foi cometido **gratuitamente** (sem motivação, como dito) no contexto de uma provocação que, aliás, fora feita pela própria Impugnante PLASTICO que, em 27/03/2017, pediu ao Estado de Minas Gerais que o diferimento do ICMS previsto no RET fosse ampliado, com a finalidade de abranger, também, as operações de importação de polietileno diretamente do exterior, previstas no protocolo ... Além disso, sendo evidente que a alteração decorre de mero erro material, constitui dever da Administração corrigi-lo de ofício, por força dos princípios da autotutela dos atos administrativos, da legalidade e da moralidade administrativas, além de óbvia necessidade de adequar-se a redação do RET ao Protocolo de Intenções ...”;*

iv) *“as Impugnantes são produtoras de produtos derivados de polietileno (embalagens plásticas), e **não** há fabricantes de polietileno no Estado de Minas Gerais, de modo que **não faz o menor sentido prático** (não há racionalidade econômica) em limitar o uso do benefício às aquisições do ‘**industrial fabricante em Minas Gerais**’ ou ao ‘centro de distribuição a este vinculado’, pois isso implica tornar o RET uma **inutilidade completa** ...”;*

v) *“o erro do RET implica inadvertida **desproteção** da economia do Estado, **desatendendo as finalidades do § 7º do art. 225 da Lei 6.763/75** ...”;*

Prosseguem reiterando o argumento de que é dever da Administração Pública corrigir seus próprios erros, por força do princípio da autotutela (como foi feito em 2012).

Entendem que o Protocolo de Intenções, pelas características que a legislação lhe atribui, constitui ato de hierarquia superior ao RET e que, por esse motivo, não pode ser por ele restringido, pois o Protocolo é firmado pelas altas autoridades do Estado e compete à Superintendência de Tributação apenas disciplinar os seus termos, para fins de controle e acompanhamento do cumprimento das condições estipuladas, conforme determinava o art. 2º da Portaria SUTRI nº 71/2010, no período em que foi concedido o RET em análise.

Ponderam que os regimes são previstos no Protocolo de Intenções e, enquanto este positiva, *in concreto*, os benefícios fiscais concedidos, de modo vinculante para as autoridades de hierarquia inferior, o Regime Especial apenas disciplina sua aplicação prática.

Fazem referência ao Decreto 46.151/2013 e destacam, no art. 10 deste, que o Estado de Minas Gerais, na etapa de celebração do Protocolo de Intenções, é representado pelo Governador e com a participação dos titulares dos órgãos públicos e entidades da administração pública estadual responsáveis pela execução das obrigações.

Enfatizam que, sendo o Protocolo de Intenções um ato consensual que gera direitos e obrigações para as partes signatárias e celebrado pelas mais altas autoridades do Estado, é evidente que ele vincula as autoridades subordinadas e, por isso, tais autoridades, quando da elaboração do Regime Especial, não possuem poderes para ampliar, modificar ou restringir os benefícios fiscais pactuados por meio do Protocolo.

Acrescentam que a restrição inadvertida e unilateral (ainda que por mero erro) das condições pactuadas no Protocolo de Intenções configura ofensa aos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança (CRFB, art. 5º Inciso XXXVI), do devido processo legal (CRFB, art. 5º, inciso LIV), da ampla defesa e do contraditório (CRFB, art. 5º, inciso LV), da moralidade administrativa e da boa-fé que ela demanda (CRFB, art. 37, caput), da autotutela e da eficiência (CRFB, art. 37, caput).

Frisam, por fim, “*que não há, neste caso, ausência de recolhimento do imposto, tendo em vista que o diferimento, na sua concepção, apenas posterga o recolhimento para a etapa subsequente de circulação, consubstanciada na comercialização pela PLASTICO (que recolheu devidamente o imposto)*”.

Noutro enfoque, as Impugnantes apresentam, “tese sucessiva”, onde requerem a revisão dos critérios adotados pelo Auto de Infração para fins de proteção da economia do Estado, isto é, pleiteiam, “em caráter meramente **sucessivo** que, se não reconhecido (e corrigido) o ululante erro material do RET, ao menos seja determinada a revisão do Auto de Infração combatido para que, em atendimento à inteligência dos artigos 225, caput e § 7º e do art. 225-B da Lei Estadual nº 6.763/75 (e em atendimento aos princípios neles mencionados) seja **mantido** o diferimento do ICMS nas operações realizadas entre as Impugnantes e que foram objeto do lançamento tributário, com a exclusão do crédito tributário e das penalidades”

Por fim, as Impugnantes requerem “a recomposição da conta gráfica e uso do crédito acumulado de ICMS”.

Sustentam, nesse sentido, que “*o lançamento tributário **nunca** pode produzir uma ilegalidade sob o pretexto de corrigir outra, até porque cuida-se de atividade plenamente vinculada ... Com efeito, fere o princípio da não cumulatividade a atitude de desconsiderar-se o diferimento previsto no RET da Impugnante PLASTICO, lançando o tributo à alíquota de 18% sobre as operações entre ela e a PLASDIL, sem que, simultaneamente, permita-se o aproveitamento dos créditos*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivos pela própria PLASTICO, apurando-se o ICMS dela também pelo sistema normal de débito e crédito”.

Entendem que “o modo correto de se proceder à apuração seria considerar-se as duas empresas Impugnantes como uma **única entidade**, até porque a divisão da produção em dois estabelecimentos distintos só faz sentido diante da existência do RET. Sem ele, é evidente que a Impugnante PLASTICO industrializaria internamente o polietileno que usa como insumo”.

Concluem que, “a partir daí, deve-se permitir a quitação de créditos tributários com os saldos credores acumulados da Impugnante PLASDIL, com a redução proporcional dos acessórios (multa e juros), em observância ao disposto no art. 195 e seus §§ da Parte Geral do RICMS/MG”.

No entanto, em que pesem os argumentos das Impugnantes, **a infração narrada pelo Fisco encontra-se plenamente caracterizada nos autos**, pelos motivos a seguir indicados.

As Impugnantes são enfáticas em afirmar que houve erro material no RET, consistente na divergência entre o Protocolo de Intenções e o Regime Especial, no tocante ao diferimento nas aquisições internas.

Entendem que, pelos termos do Protocolo, não há a restrição ao diferimento previsto no Regime e que é dever do Estado corrigir tal erro.

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

Note-se que, conforme evidenciam as planilhas juntadas pela Fiscalização, a Autuada remetia à Coobrigada, mercadorias no mesmo estado em que adquiridas ou recebidas de terceiros (CFOP: 5102)– *venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*, sendo que a mesma codificação e descrição das mercadorias entradas foi utilizada nas saídas, ou seja, mercadorias não industrializadas pela PLASDIL.

Portanto, o que se verifica, na verdade, é um inconformismo das Impugnantes com a alteração da redação do regime especial, porém, tal fato **não** tem o condão de elidir o feito fiscal, mesmo porque, segundo o disposto no art. 29 do Regime Especial nº 45.000001064-29, a Coobrigada, detentora do Regime, poderia a ele renunciar e não o fez.

Art. 29. A PLÁSTICO fica obrigada ao cumprimento das obrigações previstas neste Regime durante o período de sua vigência, **podendo a ele renunciar mediante requerimento protocolizado por meio do SIARE** (e-PTA-RE), no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na internet. (Destacou-se).

Para corroborar a conclusão acima, mister se faz um breve relato histórico de todas as ocorrências relativas ao Protocolo de Intenções e ao Regime Especial dele derivado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o Protocolo de Intenções nº 045/2012 (fls. 339/344) já determinava que o diferimento nele previsto estava sujeito às **condições estabelecidas em Regime Especial**, *verbis*:

Seção III

Dos Compromissos do Estado

...

Subseção II

Do tratamento tributário,

"CLÁUSULA DEZ: O ESTADO, nos termos da legislação tributária estadual, observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, e em Regime Especial, concederá à PLÁSTICO o seguinte tratamento tributário:

(...)

V - diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, exceto energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 2002, destinados exclusivamente à fabricação dos produtos relacionados na Cláusula Primeira." (Destacou-se)

Portanto, o próprio protocolo de intenções remetia a regime especial e às autoridades administrativas responsáveis por sua redação o poder-dever de estabelecer as condições para a utilização do diferimento do ICMS nele previsto, nas aquisições internas, a serem realizadas pela Coobrigada, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para utilização em seu processo produtivo.

Assim, em maio de 2012, foi elaborada a versão inicial do RET nº 16000436996-57 (fls. 358/362), no qual a condição estabelecida para o diferimento do ICMS, nas aquisições internas acima mencionadas, foi disciplinada da seguinte forma:

Capítulo 1

Do Diferimento do ICMS

Seção I

Aquisição Interna

Art. 1º Fica autorizado o diferimento, para as operações subsequentes, do pagamento do ICMS incidente nas **saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes mineiros** ou de centros de distribuição a estes vinculados, com destino ao estabelecimento industrial, identificado em epígrafe, doravante denominado PLÁSTICO INDÚSTRIA, destinados ao ativo permanente ou para serem utilizadas, exclusivamente, como matéria-

prima, produto intermediário ou material de embalagem no processo de industrialização de película de polietileno e sacos plásticos, classificados nas posições 3920.10.99 e 3923.21.90 da Nomenclatura de Mercadorias (NBM/SH) (Destacou-se).

Verifica-se, portanto, que, em sua versão inicial, o regime especial já restringia o diferimento do ICMS, contemplando apenas as aquisições internas de mercadorias de estabelecimentos **industriais fabricantes mineiros** ou de centros de distribuição a eles vinculados.

E **essa condição era absolutamente natural**, pois ela se aplicava como **norma padrão** em todos os regimes especiais de contribuintes do setor, pois os benefícios fiscais por meio deles concedidos tinham como objetivo precípuo o **fortalecimento das indústrias mineiras**, bem como atrair a instalação neste Estado de novos estabelecimentos industriais.

Contudo, **à época**, as autoridades administrativas com competência para tanto, observados os **princípios da oportunidade, da conveniência e do interesse estatal**, acharam por bem sugerir e, posteriormente, alterar a redação anterior, ampliando o diferimento do ICMS em relação às aquisições internas de fornecedores mineiros, e não mais exclusivamente de estabelecimentos industriais fabricantes mineiros.

Como isso, o Regime Especial nº 16000436996-57 (fls. 365/369) passou a ter a seguinte redação:

Regime Especial/PTA nº 16.000436996-57

Contribuinte: Plástico Indústria e Comércio de Artefatos de Plásticos Ltda.

Capítulo I

Do Diferimento do ICMS

Seção I

Aquisição Interna

Art. 1º Fica autorizado o diferimento, para operações subsequentes, do pagamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias promovidas por:

[...]

II - fornecedores mineiros, com destino ao estabelecimento industrial identificado em epígrafe, doravante denominado PLÁSTICO INDÚSTRIA, para serem utilizadas, exclusivamente, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de película de polietileno e sacos plásticos, classificados nas posições 3920.10.99 e 3923.21.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM/SH).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, em 2015 foi editada a Resolução nº 4.751/15, publicada no MG de 10/02/15, que determinou a **padronização de todos os regimes especiais** vigentes (e os futuros, por consequência), nos seguintes termos:

Resolução nº 4.751/15

(MG de 10/02/2015)

Dispõe sobre atividade especial de padronização dos tratamentos tributários diferenciados.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do § 1º do art. 93 da Constituição Estadual, RESOLVE:

Art. 1º Esta Resolução dispõe sobre a execução de atividade especial de padronização dos tratamentos tributários diferenciados.

Art. 2º A padronização de que trata o art. 1º será executada em caráter permanente pela Subsecretaria da Receita Estadual em relação aos tratamentos tributários diferenciados em vigor, concedidos com base no art. 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Efeitos de 10/02/15 a 29/07/15

Art. 2º A Subsecretaria da Receita Estadual promoverá a padronização dos tratamentos tributários diferenciados em vigor, concedidos com base no art. 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975

Parágrafo único. A critério da Subsecretaria da Receita Estadual, a padronização poderá alcançar tratamento tributário diferenciado fundamentado em dispositivo diverso do art. 225 da Lei nº 6.763, de 1975.

Art. 3º A execução da padronização dos tratamentos tributários diferenciados será efetivada, conjuntamente, pela Superintendência de Tributação, pela Superintendência de Fiscalização e pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais.

Parágrafo único. A realização da atividade especial de que trata esta Resolução é prioritária, devendo as demais unidades da Secretaria de Estado de Fazenda prestar pronto atendimento às solicitações feitas em benefício de sua execução.

Art. 4º Para os fins de sua padronização, os tratamentos tributários diferenciados serão mapeados, analisados, revisados, organizados e uniformizados, observando-se as seguintes diretrizes:

I - terão abrangência geral e serão direcionados a segmentos econômicos, evitando-se, o quanto possível, a sua individualização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - sempre que possível, serão inseridos no Regulamento do ICMS.

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, a Subsecretaria da Receita Estadual atentará para o atendimento dos objetivos previstos no § 7º do art. 225 da Lei nº 6.763, de 1975.

Art. 5º Os tratamentos tributários padronizados deverão ser aprovados pela Comissão de Política Tributária e, posteriormente, submetidos ao Secretário de Estado de Fazenda.

Art. 6º

Efeitos de 01/07/15 a 29/07/15

Art. 6º As providências de que trata o art. 5º, a inserção dos tratamentos tributários diferenciados padronizados no Regulamento do ICMS ou a alteração de ofício dos regimes especiais em vigor serão realizadas no curso do desenvolvimento da atividade especial de que trata esta Resolução, que deverá estar concluída em 31 de julho de 2015

Efeitos de 10/02/15 a 30/06/15

Art. 6º As providências de que trata o art. 5º, a inserção dos tratamentos tributários diferenciados padronizados no Regulamento do ICMS ou a alteração de ofício dos regimes especiais em vigor serão realizadas no curso do desenvolvimento da atividade especial de que trata esta Resolução, que deverá estar concluída em, no máximo, 30 de junho de 2015

Art. 7º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Conforme relato da própria Impugnante, a Coobrigada (PLÁSTICO), em 27/03/17, protocolou requerimento solicitando que o diferimento do ICMS previsto no RET fosse ampliado, com a finalidade de abranger, também, as operações de importação de polietileno diretamente do exterior, conforme previsão contida no Protocolo de Intenções nº 045/2012.

Ao analisar a questão, a SEF/MG, através de seus representantes legais, **deferiu** o pleito da Coobrigada e inseriu no Regime Especial nº 45.000001064-29, com vigência a partir de 27/10/17, a concessão do diferimento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, desde que as mercadorias fossem importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e destinadas exclusivamente à industrialização dos produtos relacionados no Anexo Único do Regime Especial.

Na mesma oportunidade, **por força da determinação contida Resolução nº 4.751/15**, a SEF/MG decidiu alterar a redação relativa às aquisições internas, estabelecendo que o **diferimento do ICMS somente seria aplicável às aquisições de**

estabelecimentos industriais fabricantes mineiros ou por centros de distribuição a estes vinculados, localizado neste Estado, *verbis*:

E-PTA-RE nº: 45.000001064-29

Contribuinte: Plástico Indústria e Comércio de Artefatos de Plásticos Ltda. - Em Recuperação Judicial.

Capítulo I

Diferimento do Pagamento do ICMS

Seção I

Importação de Mercadorias

Art. 1º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, ao estabelecimento industrial identificado em epígrafe, doravante denominado PLÁSTICO INDÚSTRIA, para as operações subsequentes por este praticadas, desde que as mercadorias sejam importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e destinadas exclusivamente à industrialização dos produtos relacionados no Anexo Único deste Regime Especial.

Seção II

Aquisição Interna

Art. 3º Fica diferido integralmente, para as operações subsequentes, o pagamento do ICMS devido nas operações internas destinadas à PLÁSTICO INDÚSTRIA, **promovidas por estabelecimento industrial fabricante em Minas Gerais ou por centro de distribuição a este vinculado, localizado neste Estado:**

I - com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem industrializados neste Estado, para utilização, exclusivamente, na industrialização dos produtos relacionados no ANEXO ÚNICO deste Regime;

Portanto, a alteração do Regime veio ao encontro dos objetivos da Resolução 4.751/2015, pois o diferimento anteriormente à alteração, era amplo e se mostrava em discordância com os demais regimes especiais do setor, que previam aquisição de insumos com diferimento, apenas quando o produto fosse remetido por estabelecimento industrial fabricante sediado neste Estado, devendo-se destacar que as Impugnantes foram regularmente cientificadas sobre a alteração promovida no Regime Especial em 27/10/17.

Sendo assim, **por questão de isonomia, determinada pela Resolução 4.751/2015**, o regime especial foi padronizado, mediante alteração das condições para

o diferimento do ICMS nas aquisições internas, **sendo equivocada, portanto a alegação das Impugnantes**, de que não houve motivação para a alteração promovida, pois a alteração está fundamentada em norma legal.

Saliente-se que, com relação à Autuada (contribuinte aderente do Regime Especial), o art. 4º, § 2º do Regime Especial estabelece a obrigatoriedade de o Termo de Adesão conter cláusula expressa de conhecimento e concordância com a sistemática operacional nele prevista.

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 PLÁSTICO.

§ 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).

Portanto, desde quando a Autuada (PLASDIL) assinou o Termo de Adesão (fl. 23), em 26/06/12, ao Regime Especial original (RET nº 16.000436996-57), até a redação atualmente vigente (RET nº 45.000001064-29), ficou ciente dos seus termos e de possíveis alterações posteriores e concordou com a sua sistemática, ou seja, a adesão ao Regime implica, obviamente, a concordância com seus termos, sendo-lhe facultada a renúncia, conforme Cláusula Quarta nele constante. Se alterações posteriores no Regime não lhe foram mais interessantes, poderia ter deixado de aderir ao mesmo, mas não o fez.

Não há que se falar em erro material no regime especial, consistente na divergência da redação entre o Protocolo de Intenções nº 045/2012 e o RET nº 45.000001064-29, como tentam fazer crer as Impugnantes, pois, como já afirmado, o próprio protocolo de intenções remetia a regime especial e às autoridades administrativas responsáveis por sua redação, o poder-dever de estabelecer as condições para a utilização do diferimento do ICMS nele previsto. Além disso, como visto anteriormente, a alteração foi motivada **por questões de isonomia, determinada pela Resolução 4.751/2015**, que determinou a padronização de todos os regimes especiais vigentes.

Outro aspecto levantado na peça defensiva foi a alegação de que o Regime Especial, nos moldes atuais, ou seja, com o diferimento restrito a aquisições de industriais fabricantes mineiros ou de centros de distribuição a estes vinculados, sediados neste Estado, seria inútil à empresa beneficiária, por não haver no Estado fabricantes de polietileno.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, em casos como esse, a empresa pode avaliar sobre a conveniência ou não de sua adoção/permanência e, considerando-se que o Protocolo é um ato consensual entre as partes, pode ser denunciado, conforme disposto na Cláusula Dezessete.

O art. 29 do Regime Especial nº 45.000001064-29 (alterado em setembro de 2017) também deixa claro essa possibilidade, ao facultar à empresa a possibilidade da renúncia, *verbis*:

“Art. 29. A PLÁSTICO fica obrigada ao cumprimento das obrigações previstas neste Regime durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante requerimento protocolizado por meio do SIARE (e-PTA-RE), no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na internet.”

Logo, **se algum erro houve**, este foi das Impugnantes, que deixaram de observar todas as disposições do Regime Especial vigente, após a alteração ocorrida em setembro de 2017, ou seja, deixaram de observar especificamente as disposições contidas no atual art. 3º, que restringe o diferimento do imposto às aquisições internas de mercadorias de **estabelecimento industrial fabricante mineiro** e **não** de qualquer fornecedor sediado neste Estado.

Reitere-se, o Protocolo de Intenções (fls. 339/344), não autoriza que possa haver o diferimento na aquisição de mercadorias de qualquer fornecedor mineiro, ao contrário, pois, como já afirmado, o Protocolo estabelece que as condições para o diferimento são definidas em Regime Especial e nele está insculpida a restrição atual, qual seja, que o diferimento somente se aplica às aquisições de mercadorias de estabelecimento industrial fabricante mineiro ou de centro de distribuição a este vinculado, localizado neste Estado.

O argumento das Impugnantes, no sentido de que o benefício fiscal vem sendo usufruído desde o ano de 2012, sem que tenha havido qualquer questionamento por parte do Estado, também **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.

Noutro prisma, as Impugnantes alegam que o Protocolo se sobrepõe hierarquicamente ao Regime Especial, tema que foi assim abordado pelo Fisco:

Manifestação Fiscal

“... Arguem as Impugnantes sobre a existência de hierarquia entre Protocolo e Regime, em que o Protocolo se sobreporia ao Regime. O Protocolo de Intenções é um ato administrativo pressuposto para a concessão do incentivo fiscal, ou seja, para a concessão do Regime Especial. Não há essa hierarquia

e não se pode comparar com a hierarquia entre as normas, existente no ordenamento jurídico, como, por exemplo, nas Leis e Decretos. Na linha desse tema, no Processo: RLA-10/00782147 - Relatório: DAE - 8/2013, o TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA assim se manifestou:

“De acordo com Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹ (2007, p. 207) este é um ato administrativo composto, pois a concessão do regime especial pelo Secretário depende da assinatura do Protocolo de Intenções com o Estado, ou seja, sem este, aquele não se constitui.

*‘Ato composto é o que resulta da manifestação de dois ou mais órgãos, em que a vontade de um é instrumental em relação a de outro, que edita o ato principal. Enquanto no ato complexo fundem-se vontades para praticar **um ato só**, no ato composto, praticam-se dois atos, um principal e outro acessório; este último pode ser **pressuposto** ou **complementar** daquele.’ (grifo nosso)*

Pode-se dizer, então, que a concessão do regime especial pelo Secretário da Fazenda é o ato principal, enquanto a assinatura do Protocolo de Intenções com o Governador é o ato acessório, pressuposto do principal. Parece razoável, então, que os agentes tomem as devidas precauções na realização desses atos administrativos e observem, no mínimo, se a empresa é ou foi beneficiária de outro regime especial e, em caso positivo, se honrou com as obrigações assumidas, da mesma forma que não podem conceder benefícios a empresas inadimplentes com a Fazenda Pública. Isso não quer dizer que o próprio Governador ou o Secretário de Estado devem realizar a análise, mas que devam delegar a quem tem esta competência para que os subsidiem com informações que possam auxiliá-los na decisão de assinar ou não o Protocolo de Intenções e o Regime Especial, de forma que não venham a cometer ato que possa trazer prejuízo à economia catarinense e aos cofres públicos.”

1 Pietro, Maria Sylvia Zanella Di. Direito Administrativo. 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

Improcedente também a alegação de que as autoridades responsáveis pela elaboração do Regime

não possuem poderes para ampliar, modificar ou restringir os benefícios pactuados por meio do Protocolo, já que isso não ocorreu no caso sob análise. No caso presente, o que se tem é a previsão, no próprio Protocolo, de que o instrumento que define as condições para o diferimento é o Regime. Por conseguinte, não há que se falar também em que tenha havido ajuste futuro nas condições pactuadas no Protocolo, nem que tenham sido ofendidos os princípios constitucionais que regem esse pacto.”

Como se vê, o Protocolo de Intenções é um ato administrativo, pressuposto para a concessão do incentivo fiscal, ou seja, para a concessão do Regime Especial.

Nesse sentido, há que se destacar, como já assinalado anteriormente, que o próprio protocolo remete a regime especial o estabelecimento das condições a serem observadas para a fruição dos benefícios nele previstos (no protocolo).

Ademais, nos termos estabelecidos no art. 184 da Lei nº 6.763/75, **competete a este E. Conselho, única exclusivamente**, dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o Sujeito Passivo 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 vigentes no regime especial em apreço.

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)

Assim, se o detentor do regime especial (e também o contribuinte aderente) foi devidamente cientificado sobre as alterações nele promovidas e dele não renunciou, deve arcar com as **consequências tributárias** do descumprimento das normas nele previstas, devendo-se ressaltar que, no presente processo, a infração narrada pelo Fisco afigura-se plenamente caracterizada, uma vez que efetivamente demonstrada nos autos a utilização indevida do diferimento do ICMS, contrariando o disposto no art. 3º do RET nº 45.000001064-29.

Reitere-se, uma vez mais, que, de acordo com o disposto no art. 28 do RET nº 45.000001064-29, *“a ciência do inteiro teor deste Regime implica reconhecimento de todos os seus termos e obriga a PLÁSTICO ao pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base neste instrumento”*.

Com relação ao argumento de que não teria havido ausência de recolhimento do imposto, apenas postergação para a etapa subsequente, isto é, com posterior recolhimento do imposto nas operações realizadas pela Coobrigada, há que se destacar que **o imposto era devido desde o momento da saída das mercadorias do**

estabelecimento autuado, nos termos do art. 89, inciso IV do RICMS/02, uma vez que era inaplicável o diferimento do ICMS nas operações por ele realizadas com o estabelecimento Coobrigado, ou seja, **não** poderia a Autuada ter emitido a documentação fiscal sem o destaque do ICMS incidente em cada operação.

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

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

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

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

RICMS/02

Art. 195. **Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos,** tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1° O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o *caput*, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2° O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1°, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de

apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º

(...)

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

Além disso, observado o prazo decadencial e as demais normas da legislação vigente, havendo quitação integral do crédito tributário, o estabelecimento Coobrigado poderá apropriar-se do valor do imposto ora exigido, após essa quitação.

As Impugnantes afirmam que o modo correto de se proceder à apuração do ICMS devido seria considerar-se as duas empresas Impugnantes como uma única entidade, pois a produção em dois estabelecimentos distintos só faz sentido diante da existência do RET.

No entanto, essa alegação **não** encontra respaldo na legislação, pois contraria o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos previstos no art. 59, inciso I do RICMS/02.

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

(...)

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada estabelecidas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Por fim, resta acrescentar que a empresa Plástico Indústria e Comércio de Artefatos Plásticos Ltda., foi corretamente incluída no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, por ser a detentora do Regime Especial nº 45.0000001064-29 e por ter recebido as mercadorias com utilização indevida do diferimento do imposto, contrariando as condições estabelecidas no próprio regime especial de tributação (RET).

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

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. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2021.

**Cindy Andrade Morais
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor**

P