

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.806/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003678985-68
Impugnação: 40.010157866-68, 40.010157883-18 (Coob.)
Impugnante: Braskem S.A
IE: 186213378.01-76
Polibras Minas Plásticos Ltda (Coob.)
IE: 001072861.00-78
Proc. S. Passivo: MARCOS EDUARDO LAGROTTA PREGNOLATO/Outro(s)
Origem: DF/Extrema

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE. Constatada a utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de produtos classificados nas posições 3901 e 3902 da NCM, com destino à empresa detentora de Regime Especial de Tributação, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão à época dos fatos geradores, contrariando exigência do citado Regime Especial. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 em Auto de Infração distinto.

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período 01/10/19 a 19/12/23, em razão da utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de produtos classificados nas posições 3901 e 3902 da NCM, com destino à Coobrigada, detentora do Regime Especial nº 45.000.009434-95, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime, à época dos fatos geradores.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 foi exigida em Auto de Infração distinto (e-PTA nº 01.003697444-10), cuja revisão do lançamento se deu na mesma sessão de julgamento deste processo.

A empresa Polibras Minas Plásticos Ltda, detentora do regime especial supracitado, foi inserida no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, com fulcro no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, por receber as mercadorias com o pagamento do imposto indevidamente diferido.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

A Fiscalização, também em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa e requer a manutenção das exigências fiscais do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 210/228, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Impugnante/Atuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alega que o Fisco teria descumprido os procedimentos fiscais auxiliares preliminares à lavratura do auto de infração, previstos nos arts. 66 a 68 do RPTA, especialmente, o de autorregularização, prevista no inciso I, do referido art. 68, e o de denúncia espontânea, previsto no inciso I, do art. 67.

Sustenta que a legislação mineira prevê que, antes do início da ação fiscal que leva a lavratura do auto de infração, a Fiscalização deve realizar procedimentos auxiliares prévios, tais como: (i) monitoramento; (ii) exploratório; (iii) e cruzamento eletrônico de dados, nos termos do art. 66 do RPTA.

Alega que, conforme se depreende do disposto no art. 142 *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, a autoridade administrativa tem o dever de seguir todos os procedimentos previstos na legislação sob pena de nulidade o ato administrativo de lançamento.

A seu ver, no caso em exame, a Fiscalização teria descumprido os procedimentos previstos nos arts. 66, 67 e 68 do RPTA, o que implicaria nulidade do lançamento ora combatido, nos termos do art. 142 do CTN.

Entretanto, tais argumentos são equivocados, em face da legislação que rege o processo e os procedimentos tributários administrativos.

Cabe esclarecer que os “Procedimentos Fiscais Auxiliares” estabelecidos no art. 66 do RPTA (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados) não são obrigatórios, isto é, são utilizados em ocasiões e com finalidades específicas, à critério da Autoridade Administrativa competente, de acordo com as próprias definições e objetivos estabelecidos na referida norma legal.

Saliente-se que o RPTA não estabelece qualquer limite ao poder discricionário da Receita Estadual de optar pela forma mais adequada de ação fiscal a ser desenvolvida em relação a qualquer contribuinte.

O RPTA apenas determina, em seu art. 67 e 68, quais as regras a serem observadas, **caso seja adotado um dos procedimentos auxiliares previstos no art. 66**, nada mais que isto. Confira-se:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

Art. 68. - Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados, se detectadas inconsistências relativas às obrigações tributárias, o sujeito passivo poderá:

I - ter o seu nome e a respectiva inconsistência indicados no Módulo de Autorregularização do SIARE;

(...)

No caso dos autos, o Fisco não realizou procedimentos fiscais auxiliares, mas sim, submeteu a Contribuinte a uma normal e rotineira auditoria fiscal; ação iniciada pela regular lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), nos termos do art. 69, inciso I do RPTA, fato reconhecido pela própria Impugnante.

Art. 69. **Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal**, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

(Destacou-se)

Embora despiciendo, há que se destacar que a auditoria fiscal não pressupõe a existência de irregularidade fiscal, tanto é que o art. 70, § 3º do RPTA estabelece o prazo de validade do AIAF, devolvendo ao sujeito passivo, se for o caso, o direito à denúncia espontânea, após expirado esse prazo.

Como se vê, ao contrário do aduzido pela Impugnante/Autuada, o RPTA não estabelece obrigatoriedade de realizar procedimentos prévios de fiscalização, tampouco, que o Fisco tenha o dever de apurar irregularidades para que o Contribuinte realize denúncia espontânea.

A Impugnante/Coobrigada também alega que o Auto de Infração seria nulo, justificando falta de motivação, sobretudo quanto à *“aplicabilidade da multa e sua majoração, não tendo, a autoridade Autuante fundamentado sua decisão em aplicar a vultuosa penalidade e completa descaracterização do legítimo benefício fiscal”*.

Contudo, tais argumentos não merecem prosperar, pois não se verifica a ausência mencionada.

Depreende-se da leitura do relatório do Auto de Infração e do Relatório Fiscal Complementar, que a motivação para a lavratura do AI é o recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização indevida do diferimento nas saídas de produtos compreendidos no Capítulo 39 da TIPI, promovidas pela Braskem com destino a Polibras (ora Coobrigada), uma vez que a remetente Braskem não possuía, no período autuado, Termo de Adesão ao citado regime, devidamente homologado pela Secretaria de Estado de Fazenda, condição esta indispensável à utilização do benefício concedido, conforme preceituam o art. 9º, da versão de 02/05/19 e o art. 8º das versões de 14/08/20 e de 23/02/22 do referido Regime Especial.

No tocante à penalidade exigida no presente Auto de Infração, qual seja a multa de revalidação, esta encontra-se fundamentada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme consta do campo “Penalidade” do Auto de Infração.

Portanto, devidamente motivado e fundamentado o Auto de Infração.

Constata-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 89 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Há afirmação da Impugnante/Coobrigada de que a Fiscalização constituiu crédito tributário retroativo a momento anterior à mudança de entendimento da legislação tributária, pois teve seus procedimentos validados pela própria Administração Tributária, em pareceres favoráveis à renovação do Regime Especial. Tal fato, no seu entendimento, configuraria mudança de critério jurídico.

Não condiz com a realidade dos fatos.

Não obstante, ao contrário de sua inteligência, inexistente no presente processo qualquer alteração de critério jurídico que se enquadre no disposto no art. 146 do CTN. *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria. (Grifou-se)

Nesse sentido, mostra-se necessária a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

“...Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa

simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”. (Grifou-se)

No caso em discussão, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: (i) não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; (ii) o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; (iii) o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; (iv) por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

Quando se tratar do mérito, será demonstrado que não houve alteração de critério jurídico no que toca à interpretação do regime especial, mas sim de equivocado entendimento da Coobrigada, quanto a uma suposta convalidação das operações realizadas à margem do regime especial.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período 01/10/19 a 19/12/23, em razão da utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas internas de produtos classificados nas posições 3901 e 3902 da NCM, com destino à Coobrigada, detentora do Regime Especial nº 45.000.009434-95, uma vez que o estabelecimento vendedor autuado não possuía Termo de Adesão ao mencionado regime, à época dos fatos geradores.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 foi exigida em Auto de Infração distinto (e-PTA nº 01.003697444-10), que tramitará juntamente com o presente processo.

A empresa Polibras Minas Plásticos Ltda, detentora do regime especial supracitado, foi inserida no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, com fulcro no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, por receber as mercadorias com o pagamento do imposto indevidamente diferido.

Conforme relatório do AI, a Braskem S/A, estabelecida em Extrema/MG, ora autuada, realizou operações de saídas com destino ao contribuinte Polibras Minas Plásticos Ltda, estabelecido no município de Cambuí/MG, de produtos classificados nas posições NCM 3901e 3902, aplicando a redução de 77,78% (setenta e sete inteiros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e setenta e oito centésimos por cento) da base de cálculo do ICMS, resultando em carga tributária efetiva de 4% (quatro por cento), em razão da utilização de diferimento parcial do imposto previsto no Regime Especial n.º 45.000.009.434-95, concedido à Polibras.

Verifica-se que no art. 4º do referido Regime Especial encontra-se previsto diferimento parcial equivalente a 77,78% (setenta e sete inteiros e setenta e oito centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas saídas de produtos classificados no Capítulo 39 da TIPI, com o resultado de alíquota efetiva de 4%, para as aquisições internas da Polibras Indústria. Confira-se:

Art. 4º Fica autorizado o **diferimento parcial equivalente a 77,78%** (setenta e sete inteiros e setenta e oito centésimos por cento) do pagamento do ICMS devido nas saídas internas de resinas termoplásticas 100% (cem por cento) virgens, compreendidas no **Capítulo 39 da TIPI**, adquiridas de centro de distribuição **localizado neste Estado**, de fabricante nacional, produzidas no País mediante processo químico de polimerização de gases obtidos a partir de petróleo, seus derivados, outras matérias fósseis, frações de gás natural ou de fontes naturais renováveis, **com destino ao estabelecimento da POLIBRÁS INDÚSTRIA**, destinadas à industrialização, neste Estado, dos produtos relacionados no ANEXO I deste Regime Especial, de forma que o destaque do imposto **corresponda a 4%** (quatro por cento).

(Destacou-se)

Entretanto, o art. 9º do mesmo RET condiciona a eficácia do diferimento, à adesão, pelo estabelecimento fornecedor ou industrializador por encomenda, a ser homologada pelo titular da Delegacia Fiscal. Veja-se:

Art. 9º A eficácia do disposto nas seções II e III deste Capítulo está condicionada **à adesão pelo estabelecimento fornecedor** ou industrializador por encomenda, conforme modelo sugerido em anexo, **homologada** pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da POLIBRÁS. (Destacou-se)

Registre-se que, conforme renovações do citado Regime, tal previsão encontra-se no art. 8º, nas versões seguintes do RE.

Conforme informado pelo Fisco, houve o pedido de adesão, em 12/07/19, pelo estabelecimento da Braskem S/A, situado no estado da Bahia. Porém, tal pedido foi indeferido, em 19/07/19, pelo fundamento de que o solicitante não é estabelecimento industrial mineiro e, portanto, não atende ao previsto no RET.

Verifica-se que o estabelecimento mineiro da Braskem, situado em Extrema, não possuiu, até a data de 19/12/23, Termo de Adesão vigente, com a devida homologação da Secretaria de Fazenda, ao RET n.º 45.000009434-95.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, a Braskem S/A é detentora do Regime Especial nº 45.000002711-79, cujo estabelecimento ora autuado está nele contemplado, vigente desde 10/08/09, que lhe confere o benefício do diferimento parcial de 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do pagamento do ICMS incidente nas saídas internas destinadas a contribuintes do imposto.

Transcreve-se o art. 1º do referido regime:

Art. 1º Fica autorizado o **diferimento parcial de 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento)** do pagamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias, em operações internas destinadas a contribuintes do imposto, promovidas pelo estabelecimento identificado em epígrafe, doravante denominado BRASKEM. (Destacou-se).

Constata-se que a Autuada Braskem utilizou indevidamente o diferimento parcial de 77,78% nas saídas internas para a Polibras, previsto no Regime Especial concedido à Polibras, uma vez que, no período autuado não possuía Termo de Adesão ao referido Regime.

As saídas de produtos destinados à Polibras enquadram-se, todavia, no diferimento de 33,34% do imposto devido nas saídas internas destinadas a contribuintes, resultando em alíquota efetiva de 12%.

Assim, exigiu o Fisco a diferença do ICMS destacado a menor, conforme demonstrado na planilha *Excel* Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 1) e Notas Explicativas DCT (Anexo 2) e a respectiva multa de revalidação.

A Impugnante/Atuada alega que seria completamente ilegal a negativa, em 12/07/19, ao primeiro pedido de adesão ao RET nº 45.000009434-95.

Argui que “o indeferimento do primeiro pedido de adesão ao RET do destinatário per se é antijurídico, porque ele foi feito no ambiente do SIARE cujo acesso é realizado com e-CNPJ de titularidade da matriz que abrange todos os estabelecimentos mineiros, sendo juridicamente lógico o deferimento do pleito, que teria aplicação apenas nas saídas promovidas pelos estabelecimentos mineiros da Braskem, visto que o diferimento se aplica apenas as saídas internas”.

A seu ver, a situação narrada acima não deveria ensejar um indeferimento de plano do pleito, mas sim, a intimação do contribuinte para saneamento do suposto erro formal.

Destaca, ainda, que a Impugnante/Atuada iniciou a aplicação do referido diferimento em data posterior ao protocolo do primeiro pedido de adesão, conforme atestado no demonstrativo do presente Auto de Infração, cujos primeiros fatos geradores autuados datam de outubro de 2019, demonstrando a sua boa-fé.

Informa que, em 2023, mesmo diante da ilegalidade do indeferimento, a Braskem apresentou novo pedido de adesão, que foi prontamente deferido pela SEF.

Por seu turno, pontua o Fisco que “a alegação de ilegalidade do indeferimento do primeiro pedido de adesão ao Regime Especial da Polibras,

protocolado pela Braskem, não merece atenção especial, pois foi praticado com respeito aos princípios do ato administrativo que a Braskem tomou ciência, em 19/07/19, do indeferimento de seu pleito e, mesmo assim, ignorando o comando da Autoridade Tributária, passou a usufruir do benefício do diferimento parcial em suas operações destinadas à Polibras. Não tomou qualquer medida para contestar o ato administrativo, tampouco para corrigir a irregularidade apontada no ato de indeferimento”.

Insta esclarecer que não cabe a esse Órgão Julgador se manifestar sobre o indeferimento de pedido de regime especial, bem como sobre homologação de pedido de adesão a regime vigente.

No caso em questão, está claro no art. 9º (e art. 8º, nas redações subsequentes) do Regime Especial nº 45.000003434-95 que o Pedido de Adesão será **homologado** pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da Polibras.

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

Nessa linha, o cerne da presente lide reside no fato de verificar se o estabelecimento autuado tinha ou não o direito à utilização do diferimento parcial do ICMS previsto no Regime Especial nº 45.000003434-95, à época dos fatos geradores objeto da presente autuação (período 01/10/19 a 19/12/23).

Conforme exposto e demonstrado pelo Fisco, o pedido de adesão, que gerou o Protocolo nº 202.316.607.701-9, foi deferido, com início de vigência em 20/12/23 (pág. 11 do e-PTA).

Como já afirmado, o art. 4º do Regime Especial nº 45.000003434-95 autoriza a utilização do diferimento parcial do ICMS, o qual resulta na alíquota efetiva de 4% (quatro por cento), nas saídas dos produtos classificados no Capítulo 39 da TIPI, de estabelecimento mineiros com destino à Polibras (Coobrigada), condicionado à adesão ao referido regime pelo estabelecimento fornecedor ou industrializador por encomenda, a ser homologada pelo titular da Delegacia Fiscal, responsável pelo acompanhamento fiscal da Polibras, o que ocorreu somente em **20/12/23**.

Portanto, as operações, objeto da presente autuação, não estavam contempladas pelo diferimento parcial de 77,78% nas saídas internas para a Polibras.

Repita-se que as saídas de produtos destinados à Polibras enquadram-se no diferimento de 33,34% do imposto devido nas saídas internas destinadas a contribuintes, resultando em alíquota efetiva de 12%, conforme previsão expressa do Regime Especial nº 45.000002711-79, do qual a Braskem S/A é detentora, sendo devida a diferença do ICMS decorrente da incorreta aplicação do diferimento.

Noutra toada, a Autuada argumenta que a cobrança do imposto diferido direcionada a Braskem seria improcedente, porque a responsabilidade pelo pagamento

do imposto diferido é deslocada ao destinatário nos termos dos arts. 42, 38 e 49, do Regime Especial nº 45.000003434-95 (conforme redações vigentes no período autuado).

Aduz que o próprio Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração aponta que a detentora do RET, no caso a Polibras, é responsável pelo pagamento do imposto das obrigações tributárias, resultantes da aplicação do diferimento em discussão.

Sustenta que, nos termos dos arts. 42, 38 e 49 do RET (conforme vigência), a responsabilidade pelo pagamento do imposto cobrado no presente lançamento seria deslocada para o detentor do RET. E que tal regra estaria plenamente alinhada à sistemática do diferimento instituído pelo regime especial, porque o pagamento do imposto diferido ocorrerá por ocasião das operações subsequentes praticadas pela própria detentora do RET, sanando, portanto, qualquer irregularidade em sua aplicação.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade da Autuada pelo crédito tributário ora lançado.

Como explanado pelo Fisco, a previsão nos artigos do RET citados pela Impugnante se refere à Polibras, detentora do regime especial, em relação ao fiel cumprimento das regras nele insculpidas. Contudo, não é a Polibras a responsável pela emissão dos documentos fiscais, função exclusiva do contribuinte que realiza as operações de saídas, no caso em tela, a Braskem S/A. Tal previsão faz da Polibras responsável solidária pelo pagamento do imposto suprimido, pela inobservância das normas do Regime Especial, mas não tem a intenção nem o poder de eximir a praticante da infração de sua responsabilidade tributária.

Não se afasta, nesse momento, o dever da Coobrigada de observar todas as regras previstas no regime especial, inclusive de verificação da correta habilitação de seus fornecedores à utilização de qualquer benefício vinculado ao seu Regime Especial, mediante a formalização de adesão, nos casos previstos.

Entretanto, tal fato não afasta a responsabilidade da Autuada que, devidamente cientificada de que o seu pedido de adesão ao regime não foi deferido, em razão de ter sido pleiteado por estabelecimento não localizado no estado de Minas Gerais, promoveu saídas de mercadorias com destino a Polibras, utilizando o diferimento previsto naquele regime.

Assim, considerando-se que no período autuado as operações autuadas não estavam contempladas pelo Regime Especial nº 45.000003434-95, as operações de saídas de mercadorias da Autuada com destino à Coobrigada não se encontravam ao abrigo do diferimento previsto no referido Regime.

Por consequência, as notas fiscais deveriam ter sido emitidas com o destaque do imposto, observando o diferimento previsto no Regime Especial nº 45.000002711-79, do qual a própria empresa é detentora.

Portanto, a Autuada, emitente dos documentos fiscais, responde pelo crédito tributário na condição de contribuinte do imposto por ela devido, tendo em vista que

não havia previsão do diferimento do pagamento do imposto para as operações autuadas, por meio do regime da Polibras.

A Impugnante/Autuada diz, ainda, que, ao adotar o diferimento do imposto, nos termos do Regime Especial da Coobrigada, não teria ocorrido prejuízo ao erário mineiro.

Isso porque, segundo advoga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido é do destinatário detentor do RET e ocorre por ocasião das saídas subsequentes promovidas por ele. Assim, no seu entender, a simples comprovação do pagamento do imposto diferido pelo detentor do RET, por ocasião das saídas subsequentes promovidas, já impediria a cobrança dúplice direcionada à Autuada.

Acrescenta que tal prova somente poderia ser produzida pela detentora do RET.

Defende que o fato de a Impugnante/Autuada possuir saldo credor, que lhe permitiria absorver o valor do imposto reclamado pelo Fisco, afastaria qualquer prejuízo ao erário mineiro, a partir da aplicação do diferimento nas operações autuadas.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

Como já demonstrado, o diferimento parcial praticado calcado em benefício concedido à Polibras não esteve autorizado durante todo o período autuado, pela ausência de termo de adesão ao Regime Especial da destinatária.

Desse modo, se não lhe era permitido praticar o diferimento não há que se falar em transferência do momento ou de responsabilidade do recolhimento do imposto devido em suas operações.

Portanto, diante da negativa de adesão ao Regime Especial da destinatária, para o gozo do diferimento parcial, esteve a remetente obrigada, durante todo o período autuado, a praticar a tributação em suas saídas destinadas à Polibras, observando o diferimento previsto em seu próprio regime especial. Como praticou o diferimento irregularmente, incorreu a Braskem em flagrante supressão de pagamento de imposto a este Estado de Minas Gerais.

Tampouco se pode acatar a tese de que o saldo credor de sua conta gráfica seria suficiente para absorver o valor do imposto ora exigido, visto que o imposto devido relativo às operações ora autuadas é considerado vencido desde a emissão dos documentos fiscais, por força da disposição contida no art. 89, inciso III do RICMS/02:

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

(...)

III - com documento fiscal que mencione **destaque de valor do imposto inferior ao devido**, com relação à diferença;

(Destacou-se)

Pelas mesmas razões acima expostas, não se sustenta o argumento da Impugnante/Coobrigada quando afirma que todos os impostos foram recolhidos integralmente dentro do regime especial. E que a suposta infração refere-se exclusivamente ao não cumprimento de uma obrigação acessória pela Braskem, sem qualquer impacto negativo nas receitas do Estado.

Ao deixar de exigir do seu fornecedor o termo de adesão ao seu Regime Especial, para usufruir do benefício do diferimento parcial do imposto, resta claro que a Impugnante concorreu diretamente para a evidente supressão de pagamento de imposto aos cofres do Estado de Minas Gerais.

Corretas, portanto, as exigências da parcela do imposto recolhido a menor, como demonstrado no arquivo “Demonstrativo do Crédito Tributário”, sendo observado, para a exigência do ICMS, a previsão de diferimento parcial do pagamento do ICMS a que faz jus a Autuada, desde 10/08/09.

No tocante às penalidades, a Autuada argumenta que foram imputadas duas multas sobre a mesma conduta, qual seja, a aplicação do diferimento previsto no Regime Especial nº 45.000003434-95, sendo cobrada a multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) e a multa isolada de 20% (vinte por cento) por destaque a menor na base de cálculo do imposto devido a aplicação do citado diferimento parcial.

Defende que, caso a multa por revalidação seja mantida, a multa isolada deveria ser absorvida, por ter natureza menos gravosa em relação a falta de recolhimento do imposto parcialmente diferido.

A Coobrigada alega que as multas exigidas se apresentam ostensivamente confiscatórias, porque o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, uma vez que a infração apontada jamais ocorreu.

Todavia, não lhes cabe razão.

Insta esclarecer que, como já exposto, no presente Auto de Infração está sendo exigida apenas a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 foi exigida no Auto de Infração nº 01.003697444-10, o qual tramita juntamente com o presente PTA.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada), inciso VII, foi exigida 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da mencionada lei.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pelas Impugnantes, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas exigidas (revalidação e isolada), nos exatos termos da Lei e ofensa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, 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;

Não merece prosperar a alegação da Autuada de que não há autorização legal para que a multa de ofício, que sequer existia em data anterior ao lançamento, seja corrigida monetariamente desde o vencimento das obrigações principais, razão pela qual o procedimento carece de qualquer respaldo legal.

Sobre o tema, averbe-se, de início, que o CTN autoriza a adoção de outros percentuais, sendo o índice de 1%, mencionado no art. 161, 1º, aplicável na falta de estipulação em contrário.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifou-se).

Ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - **Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrança dos débitos fiscais federais. (Destacouse)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança da multa de revalidação em questão e dos juros de mora sobre ela incidentes.

Da responsabilidade passiva da Polibras Minas Plásticos Ltda

Relata o Fisco que a empresa Polibras Minas Plásticos Ltda foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, visto que o Regime Especial utilizado nas operações autuadas é de sua titularidade. Conclui, assim, que é de sua responsabilidade o pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base nesse instrumento, conforme preceituado nos arts. 42 do Regime Especial nº 45.000009434-95, versão de 02/05/19, art. 38, versão de 14/08/20 e art. 49, versão de 23/02/22.

A Coobrigada alega ser ilegítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária porque, segundo ela, não possui qualquer controle ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade sobre o cumprimento das obrigações acessórias de terceiros, incluindo a adesão da Braskem ao referido regime.

Defende que a responsabilidade pelo cumprimento dessa obrigação acessória seria exclusiva da Braskem, que deveria ter aderido ao regime conforme exigido pela legislação e que a Coobrigada tem cumprido rigorosamente suas obrigações conforme estipulado no Regime Especial. Diz, portanto, que imputar à Polibras a responsabilidade por um ato que está além de seu controle seria desarrazoado.

Questiona quais seriam os atos ou omissões, que concorreram para o não recolhimento do tributo, que fundamentam a aplicação do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, para sua responsabilização.

Alega que a Impugnante efetivamente acreditava que o termo estava aderido e homologado, tanto o é que realizou o recolhimento de todos os impostos nas operações ocorridas e cumpriu integralmente as determinações legais exigidas no referido regime especial.

Sustenta que a Coobrigada não detém poder de polícia para fiscalizar ou compelir a Braskem a cumprir suas obrigações acessórias, como a adesão ao Regime Especial, o qual é prerrogativa exclusiva do Estado de restringir ou condicionar direitos em prol do interesse público.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a sua responsabilidade.

Insta destacar que não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, como defendeu a Coobrigada, mas de descumprimento de condição expressa no regime especial para aplicação do benefício nele concedido.

Como já afirmado, a Polibras Minas Plásticos Ltda, detentora do regime especial indevidamente utilizado foi inserida no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, com fulcro no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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. (Destacou-se)

No mesmo sentido, o art. 207 da Lei nº 6.763/75 estabelece que constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância de norma estabelecida por lei, regulamento ou ato administrativo.

Ademais, os §§ 1º e 2º do referido dispositivo legal impõem a responsabilidade pela infração tributária a todos aqueles que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, independentemente da intenção do agente infrator.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 207. Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

(...)

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

A empresa eleita como Coobrigada, ao contrário de suas alegações, responde pelo crédito tributário, por força das disposições contidas c/c art. 21, inciso XII e 207 da Lei nº 6.763/75, por receber os produtos com o pagamento do imposto indevidamente diferido.

Como já explanado anteriormente é dela a responsabilidade por verificar se o estabelecimento autuado tinha ou não o direito à utilização do diferimento parcial do ICMS previsto no Regime Especial nº45.000003434-95, ao qual deveria ter aderido, mediante o Termo de Adesão, previsto no art. 9º ou art. 8º, conforme versões seguintes do RE.

Como bem destacado pelo Fisco, prevê o Regime Especial a responsabilidade da Polibras pelo pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base nesse instrumento:

ESPECIAL Nº 45.000009434-95 VERSÃO 02/05/2019

Art. 42. A ciência do inteiro teor deste Regime implica reconhecimento de todos os seus termos e obriga a POLIBRÁS ao pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base neste instrumento.

Registre-se que tal norma encontra-se prevista nas versões seguintes do RE, em todo o período autuado.

Por sua vez, de acordo com o art. 58 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), 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.

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. (Destacou-se)

No caso, repise-se que a Polibras, sendo a detentora do regime especial, que impõe taxativamente que a eficácia do diferimento fica condicionada à adesão, pelo estabelecimento fornecedor ou industrializador por encomenda ao regime, a ser homologada pelo titular da Delegacia Fiscal, responsável pelo acompanhamento fiscal da Polibras, não pode alegar que desconhecia o fato de que a sua fornecedora não tinha aderido ao regime.

Ao receber as mercadorias com o imposto indevidamente diferido pelo estabelecimento autuado, a Coobrigada, detentora do regime especial supracitado, descumpriu as normas nele estabelecidas, o que possibilitou a prática da infração tributária.

Noutra toada, alega a Impugnante/Coobrigada que, ao firmar o Protocolo de Intenções com o Estado de Minas Gerais, no qual o Estado comprometeu-se a conceder à Impugnante, dentre outros incentivos, tratamento tributário diferenciado, ora chamado de Regime Especial de Tributação, não estava previsto a possibilidade de “descaracterização integral” do Regime Especial em caso de descumprimento de obrigação acessória por parte de seus fornecedores.

Sustenta que intermitentemente o Regime Especial foi sendo renovado, convalidando-se todos os procedimentos adotados pela Impugnante, inclusive nos períodos fiscalizados, no qual o Regime Especial manteve exatamente as disposições anteriores.

Defende que *“após a original adesão, a Diretoria de Gestão Tributária da Superintendência de Tributação sugeriu que a não adesão do fornecedor poderia significar a desconsideração de toda a operação havida dentro do Regime Especial.*

Afirma que *“muito embora o Regime Especial já encontrava-se em plena vigência em tempo anterior ao período fiscalizado, o Auto de Infração ora atacado exige obrigações de período posterior à renovação, onde convalidou-se todos os procedimentos adotados pela Impugnante”.*

Sustenta a Impugnante/Coobrigada que durante todo o período de adesão, os Pareceres de renovação do Regime Especial sempre foram favoráveis à Impugnante, haja vista que ela sempre atendeu a todas as obrigações que lhe eram impostas.

A seu ver, o presente Auto de Infração propõe, em suma, a modificação, de ofício, dos critérios jurídicos adotados pela Autoridade Administrativa de apuração de todas suas operações realizadas dentro do Regime.

A Impugnante cita extensa doutrina sobre mudança de critério jurídico e princípio da segurança jurídica e conclui que não há que se falar em descaracterização do regime especial no período da autuação, porquanto anterior à modificação dos critérios jurídicos de apuração do diferimento definidos pela Autoridade Administrativa.

Entretanto, como se demonstrará, a Impugnante/Coobrigada está equivocada.

È cediço que o Protocolo de Intenções é o instrumento jurídico por meio do qual o Estado de Minas Gerais e o investidor firmam compromisso para a promoção de

investimentos no Estado, sendo que o regime tributário dele decorrente será concedido pela da Secretaria de Estado de Fazenda.

Insta trazer as considerações do Fisco, expostas na Manifestação Fiscal, sobre a questão:

A acusação de que a Fiscalização constituiu crédito tributário retroativo a momento anterior a mudança de entendimento da legislação tributária, pois teve seus procedimentos validados pela própria Administração Tributária, em Pareceres favoráveis à renovação do Regime Especial, não merece acolhida.

O entendimento da impugnante neste quesito é completamente equivocado, pois os Pareceres, ou procedimentos de renovação de Regime Especial, não convalidam os procedimentos adotados pelo contribuinte em relação a suas obrigações de correta apuração e recolhimento do imposto ou de observância de todas as regras contidas no Regime Especial.

Trata-se de procedimento administrativo de continuidade do Regime Especial. O cumprimento de todas as condições existentes no Regime Especial, incluindo obrigações principais e acessórias, é prerrogativa da Autoridade Tributária, em momento e forma por ela estabelecida, sempre visando o interesse público.

Portanto, não houve qualquer mudança de entendimento que tenha levado a Fiscalização a constituir o presente crédito tributário. As regras sempre estiveram ali e em nada se modificou o entendimento de sua aplicação.

Conforme se verifica, a redação do Regime Especial em todo o período atuado, previu o condicionamento da eficácia do diferimento à adesão, pelo estabelecimento fornecedor ou industrializador por encomenda, a ser homologada pelo titular da Delegacia Fiscal, responsável pelo acompanhamento fiscal da Polibras.

A prorrogação do regime especial trata-se de procedimento previsto no art. 60 do RPTA, necessário nos casos em que o regime especial tem vigência por prazo determinado, e, tal prorrogação não tem o condão de convalidar operações anteriormente realizadas, mormente as praticadas sem observância de regras estabelecidas na legislação tributária, notadamente as previstas no próprio regime.

Não houve alteração do entendimento do Fisco em relação à condição expressa no Regime Especial, o que exatamente está sendo exigido no presente Auto de Infração.

Cumprimenta salientar que o regime especial é um ato normativo expedido pela autoridade administrativa competente que obriga o beneficiário e, por consequência, o aderente, ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vigência, consoante ao disposto no inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 58 do RPTA.

Caso discorde dos termos do Regime Especial, basta ao Contribuinte a ele renunciar. É o que está expresso no art. 58 do RPTA, acima transcrito.

Diante do exposto, correta também a inclusão da Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Autuada, sustentou oralmente o Dr. Marcos Eduardo Lagrotta Pregnolato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Tiago Piovesan Balestrini. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Indelécio José da Silva.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2024.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor**