

Acórdão: 23.359/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001176530-11  
Impugnação: 40.010147625-95  
Impugnante: GFG Comércio Digital Ltda.  
IE: 002537427.00-52  
Proc. S. Passivo: Luca Priolli Salvoni/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - REGIME ESPECIAL. Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no inciso II do art. 13 do Regime Especial de Tributação nº 095/15, e-PTA 45.000.009.229-35 concedido à Autuada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 03/09/15 a 31/12/15, correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no inciso II do art. 13 do Regime Especial de Tributação - RET nº 095/2015, e-PTA 45.000.009.229-35 (fls. 09/14) concedido à Autuada.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02/04); Auto de Infração – AI (fls. 05/verso); Relatório Fiscal (fls. 06/08); Anexo 01: Regime Especial PTA nº 45.000.009.229-35 e consulta Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (fls. 09/15); Anexo 02: Comprovantes de Pagamentos de Receitas Estaduais (fls. 16/20); mídia eletrônica (CD) de fls. 21 contendo a apuração do ICMS exigido.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/47, aos seguintes argumentos em síntese:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que é a razão social do chamado “Grupo Dafiti”, *e-commerce* de moda e *lifestyle*;

- explica que possui um Centro de Distribuição “CD” localizado no Município de Extrema/MG, destinado à realização de vendas a consumidor final de bens de consumo, exclusivamente nas modalidades de comércio eletrônico *e-commerce* e tele vendas;

- destaca que a instalação deste “CD” é fruto de Protocolo de Intenções (doc. 02 - fls. 65/72) firmado entre a Impugnante e o estado de Minas Gerais, em dezembro de 2014;

- transcreve as obrigações por ela assumidas conforme cláusula segunda do referido Protocolo de Intenções e também as contrapartidas assumidas pelo estado de Minas Gerais (cláusula dez);

- reporta-se ao § 3º da cláusula dez do referido Protocolo de Intenções, que prevê, sem prejuízo ao recolhimento de 2% (dois por cento) ou 7% (sete por cento) do valor da operação, o recolhimento correspondente a 8% (oito por cento) do valor da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012;

- aduz que o referido recolhimento no percentual de 8% (oito por cento) sobre as entradas de produtos importados de outros estados trata-se de efetiva criação de “nova” materialidade de ICMS para encaixar na matemática do RET;

- enfatiza que no contexto de concessão do RET, no ano de 2014, vigorava a regra constitucional de tributação que previa, para o caso da comercialização interestadual de mercadorias para consumidor final não contribuinte do ICMS, que o ICMS deveria ser recolhido, exclusivamente, ao estado de origem (do remetente), nos termos da antiga redação do art. 155, § 2º, VII, “b” da Constituição da República de 1988 – (CR/88);

- discorre sobre os considerandos contidos no Protocolo de Intenções com comentários acerca do contexto em que ele e o RET foram firmados;

- cita a Emenda Constitucional nº 87/15, relatando que ela visou findar a “guerra fiscal” no tocante às vendas de mercadorias em operações interestaduais para consumidores finais não contribuinte de ICMS por meio do comércio eletrônico, alterando o art. 155, § 2º, VII, da CF/88, instituindo uma divisão do ICMS entre os estados de origem e o de destino das mercadorias, em situações tais como as debatidas nestes autos;

- explica que, após a alteração constitucional, o ICMS incidente na operação passou a ser constitucionalmente repartido entre os estados de origem (alíquota interestadual) e de destino (diferença entre alíquotas interna e interestadual);

- refere-se à regra de transição desse novo modelo para os estados, art. 2º da referida emenda constitucional, segundo alega, essa repartição já começaria a vigor no ano de 2015 (art. 99 das Disposições Constitucionais Transitórias);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- menciona que o art. 2º da referida emenda estipula a vigência deste novo modelo de tributação para o ano de 2015, portanto neste ano já havia a cobrança pela alíquota interna do estado de destino, cabendo ao estado de destino 20% (vinte por cento) do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual;

- acrescenta que por outro lado, o art. 3º da citada emenda constitucional dispôs que a referida alteração constitucional somente passaria a produzir efeitos no “ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta”;

- sustenta que havia clara antinomia na norma em questão que, ao mesmo tempo, I - previa a produção de efeitos (repartição de receitas) ainda no ano de 2015 e II - dispunha que sua vigência começaria a fluir apenas no ano de 2016 e 90 (noventa) dias após a sua publicação;

- assevera que esta antinomia só foi solucionada posteriormente com a publicação do Convênio ICMS nº 93/15;

- destaca que, diante desta instabilidade/insegurança jurídica, a Impugnante deixou de efetuar o recolhimento do referido adicional de 8% (oito por cento) sobre a entrada interestadual de mercadorias importadas;

- ressalta que, por óbvio, a Emenda Constitucional nº 87/15 alterou todo o contexto da concessão do RET, o qual foi firmado sob a perspectiva de que todo o ICMS decorrente das operações interestaduais realizadas do CD para consumidores finais localizados em outros estados seria recolhido, exclusivamente, para o estado de Minas Gerais;

- argui que o RET em referência não apenas passou a ser totalmente obsoleto e a não trazer qualquer benefício para a Impugnante, como passou a ser prejudicial, implicando, inclusive, em tributação adicional ao regime “normal” de tributação de suas operações;

- reporta-se ao disposto na cláusula doze do Protocolo de Intenções que dispõe que, em caso de mudanças supervenientes nas normas constitucionais da República ou em qualquer legislação federal ou estadual, conforme art. 96 do CTN, assim como no caso de eventos que possam afetar, diretamente ou indiretamente, a execução dos compromissos assumidos pelas partes, essas se comprometem a renegociar os pontos afetados deste Protocolo;

- pondera que, em complemento à citada cláusula doze do Protocolo de Intenções, considerando o princípio da hierarquia das normas e a completa alteração do cenário tributário que levou à assinatura do Protocolo de Intenções, não há dúvidas de que a EC nº 87/15 revogou, ainda que tacitamente, o RET (norma infralegal), no tocante a sua parte que institui norma mais gravosa de que a “normal” para a tributação das atividades supostamente beneficiadas pelo estado de Minas Gerais;

- ressalta que a revogação tácita de regime especial em função de novo contexto normativo é entendimento da própria SEF/MG, reportando-se às respostas das Consultas de Contribuintes nºs 98/2015 e 254/2014 e art. 63 do RPTA;

- salienta que esta revogação tácita fica ainda mais clara quando se verifica que a Impugnante e o estado de Minas Gerais firmaram mais 02 (dois) RETs (*RET*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*assinado em 23/12/15, válido durante todo o período de janeiro e fevereiro de 2016 e RET assinado em 29/11/16, válido durante março de 2016 até dezembro de 2017) – docs. 04 e 05 de fls. 82/103;*

- relata que esses RETs tiveram como objetivo justamente adequar os benefícios fiscais concedidos à Impugnante à nova realidade trazida pela EC nº 87/15, a qual é citada no preâmbulo desses RETs;

- destaca que esses RETS, considerando a revogação trazida pela EC nº 87/15, já não mais traziam a previsão do recolhimento do adicional de 8% (oito por cento), o que, segundo alega, foi feito a destempo, deixando um curto lapso de 4 (quatro) meses de operação da empresa fora do escopo do novo do RET (setembro a dezembro de 2015);

- argumenta que o RET assinado em 23/12/15 possibilitou a tomada de créditos de ICMS para as mercadorias que se encontravam em estoque, em 31/12/15, no percentual de 8% (oito por cento), em face das mercadorias que haviam sido submetidas ao referido adicional de ICMS na importação (arts. 39 e 41 do referido RET);

- alega que esta possibilidade de tomada de créditos é outra prova cabal da intenção da SEF/MG de afastar os efeitos do referido adicional de alíquotas no que tange às mercadorias adquiridas em 2015;

- entende ilegal a exigência do ICMS conforme previsto no art. 13 do RET, que, segundo alega, criou, por meio de regime especial, uma nova hipótese de incidência de tributo, o que é incompatível com o ordenamento constitucional e legal vigentes;

- argui que além da exigência do adicional em comento estar em desacordo com o RET, desde sempre o referido adicional já poderia ser objeto de questionamento, pois, antes ou depois da EC nº 87/15, a lógica do ICMS sobre as operações mercantis interestaduais entre contribuintes do imposto determina que há incidência do ICMS interestadual, devido ao estado de origem, ICMS este que será destacado no documento fiscal e servirá de crédito para o adquirente (art. 155, II e § 2º, IV, da CF/88; art. 12, inciso I, da LC nº 87/96);

- sustenta que excepcionalmente, ocorre a cobrança do ICMS na entrada de mercadorias no estabelecimento, geralmente em casos envolvendo o ICMS/ST na aquisição interestadual, ou na aquisição de bens de uso e consumo (diferencial de alíquotas). E, diferente disto, e sem qualquer esteio legal, o RET em referência criou esta forma de recolhimento adicional de 8% (oito por cento) sobre a entrada de mercadorias no estabelecimento, de forma desconectada da lógica da cumulatividade;

- assevera que referido adicional trata-se de nova hipótese de incidência do ICMS, instituída apenas por ato normativo infralegal, específico para a situação o RET em referência;

- questiona a exigência do referido adicional, sustentando que o RET, a despeito de refletir um acordo, certo é que esta regulação não pode extrapolar os parâmetros básicos da norma tributária que visa regular;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da lavratura do Auto de Infração para lançamento de ICMS sem base legal e constitucional, ainda que com base em RET, ainda mais quando a justificativa econômica para a eventual cobrança deixa de existir, diante do novo contexto constitucional, conforme entende;

- sustenta que à normativa particular cabe regulação e alteração de eventuais formas de cálculo de ICMS, tal como concessão de crédito presumido, mas não de nova hipótese de incidência do tributo, ou alteração radical da lógica da imposição legal;

- argumenta que a cobrança combatida visa demandar verdadeiro imposto de importação sobre mercadorias já nacionalizada por outro estado, o que é obviamente vedado. Fala que este escopo é nítido ao se confrontar que o ICMS de 8% (oito por cento) é devido pelo estabelecimento caso a importação seja efetuada diretamente por Minas Gerais e também na entrada de produtos já nacionalizados e advindos de outros estados;

- pondera que ocorre uma verdadeira “punição” ao contribuinte que importa mercadoria por outro estado ou que compra mercadoria já nacionalizada, em detrimento à importação pelo estado de Minas Gerais;

- destaca que somente o estado no qual ocorre o desembaraço aduaneiro e onde se localiza o importador, é que pode demandar o ICMS sobre a importação;

- entende que há violação ao disposto no art. 152 da CR/88 (não discriminação tributária), pois no caso de mercadorias desembaraçadas no estado de Minas Gerais, há diferimento do ICMS incidente na operação - não havendo inicialmente a incidência do adicional de 8% - (oito por cento) - art. 2º, inciso II, do RET. E, conforme art. 13, incisos I e II, do RET, a Impugnante ficara sujeita a um adicional de alíquota equivalente a 8% (oito por cento), seja no caso de importação ocorrida dentro do estado de Minas Gerais, seja mercadoria importada (desembaraçada) fora do território mineiro:

- observa que a consequência do sistema criado pelo RET é que sobre as mercadorias importadas com diferimento dentro do Estado, haverá a cobrança de 8% (oito por cento) na entrada, sem possibilidade de creditamento; ao passo que sobre as mercadorias importadas por outros Estados, haverá a cobrança de 4% (quatro por cento) de alíquota interestadual (estabelecida por Resolução do Senado Federal de nº 13/12) mais os 8% (oito por cento) no momento da entrada no estabelecimento mineiro, ficando clara a diferenciação tributária decorrente da origem ou procedência das mercadorias.

Requer, subsidiariamente, que seja afastada, pelo menos, a cobrança do imposto relativo às mercadorias sujeitas à exigência combatida e que se encontravam em estoque em 31/12/15, tendo em vista os arts. 39 e 41 do RET na versão de dezembro de 2015 e que entrou em vigor a partir de 01/01/16. Esses artigos admitem o creditamento de eventual imposto recolhido na entrada para tais mercadorias em estoque em 31/12/15 e afirma que exigir o imposto e depois restituí-lo seria no mínimo teratológico;

- pede o cancelamento integral do crédito tributário combatido e, subsidiariamente, requer que seja excluída a cobrança relativa às mercadorias sujeitas ao adicional e que se encontravam em estoque em 31/12/15.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 106/110, refuta as alegações da Defesa, aos seguintes argumentos:

- esclarece que a infração praticada é muito clara e inconteste, pois a própria Impugnante confirma a sua ocorrência ao afirmar que deixou de efetuar o recolhimento do referido adicional de 8% (oito por cento) sobre a entrada interestadual de mercadorias importadas (objeto da autuação combatida);

- assevera que não há dúvida de que a Impugnante não efetuou o recolhimento do imposto conforme previsto no inciso II do art. 13 do Regime Especial de Tributação nº 095/15, e-PTA 45.000.009.229-35;

- reporta-se à fala da Impugnante quando ela justifica que não fez o referido recolhimento do imposto em razão da instabilidade/insegurança jurídica provocada pela publicação da Emenda Constitucional nº 87/15, para dizer que, visando uniformizar a aplicação da EC nº 87/15, os Estados decidiram discutir uma proposta de regulamentação no âmbito do CONFAZ, o que deu origem ao Convênio ICMS nº 93/15, de 17 de setembro de 2015, que em sua cláusula décima determina que a repartição do diferencial inicie-se no ano de 2016 e a cláusula décima primeira prevê que ele entraria em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016;

- registra que referido convênio foi publicado no Diário Oficial da União em 21/09/15, portanto, não havia mais dúvida ou a alegada instabilidade/insegurança jurídica, após a publicação do Convênio, que se deu em setembro de 2015, e a exigência do Fisco inicia-se em setembro de 2015;

- argumenta que não há como justificar a falta de recolhimento do imposto citando a EC nº 87/15, pois quando ela passou a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2016, a versão do RET que se achava em vigor não mais previa a exigência do recolhimento guerreado, conforme art. 49;

- informa que a Emenda Constitucional nº 87/15 realmente alterou o cenário relativamente às vendas a consumidor final efetuadas pela Impugnante, mas somente a partir de 2016. Em 2015, o cenário era o mesmo da época da assinatura do Protocolo de Intenções e da concessão do RET, portanto o recolhimento deveria ter sido efetuado;

- ressalta que o Protocolo de Intenções (fls. 65/69), que já previa o recolhimento combatido pela Impugnante, foi assinado pelos representantes do estado de Minas Gerais, os quais menciona, e pelo sócio-diretor daquela;

- reproduz o parágrafo terceiro da cláusula dez do Protocolo de Intenções, no qual havia o compromisso do recolhimento do imposto, ora questionado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conclui que a EC nº 87/15, que produziu efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 2016, não alterou o cenário no exercício de 2015, tampouco revogou tacitamente o RET, simplesmente porque não produziu efeitos em 2015;

- no tocante à alegação da Defesa de que a alteração do regime que entrou em vigor em 01/01/16, e que retirou a exigência do recolhimento, foi feita a destempo, deixando um curto lapso de 4 (quatro) meses de operação fora do escopo do novo RET (setembro a dezembro de 2015), diz que se equivoca a Impugnante, pois a alteração datada de 23/12/15, que retirou o recolhimento combatido, teve vigência a partir de 01/01/16, juntamente com a EC nº 87/15 e o Convênio ICMS nº 93/15. Portanto, nos 4 meses citados (setembro a dezembro de 2015), o recolhimento do imposto era devido;

- quanto à alegação da Defesa de que a nova redação do RET (arts. 39 e 40) permitiu a apropriação de créditos de ICMS para as mercadorias que se encontravam em estoque em 31 de dezembro de 2015, para as quais havia sido efetuado o recolhimento do imposto no percentual de 8% (oito por cento) na entrada no estabelecimento, destaca que referida situação deixa claro que o recolhimento era devido, pois se a SEF/MG permitiu o creditamento do valor recolhido referente às mercadorias cuja entrada tenha ocorrido com o recolhimento combatido e que se encontravam em estoque em 31 de dezembro de 2015, é porque este recolhimento deveria ter sido efetuado, no momento da entrada das mercadorias;

- ressalta que o creditamento foi permitido porque as referidas mercadorias em estoque em 31/12/15 só dariam saída em 2016, na vigência da nova redação do RET;

- informa que para o aproveitamento do referido crédito era preciso cumprir as obrigações elencadas nos artigos citados, inclusive com a emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e) de entrada correspondente à somatória dos valores resultantes da multiplicação do campo 04, do registro H010, pelo valor unitário informado no campo 04, do registro H020, de que trata o art. 40;

- quanto à alegação da Defesa de ilegalidade e a inconstitucionalidade da obrigação de recolher o imposto correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas de produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), destaca que não se discute na esfera administrativa a inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, conforme o art. 110 do RPTA;

- contudo, ressalta que a Impugnante é seletiva ao falar que o dispositivo que prevê o recolhimento combatido é inconstitucional, mas nada diz do restante das disposições do RET (benefícios fiscais nele previstos). Fala que o “filtro” constitucional da Defesa diz respeito somente à obrigação de pagar o imposto;

- reporta-se aos considerandos relativos à concessão do RET (fls. 10 dos autos);

- informa que a concessão do RET foi uma reação do estado de Minas Gerais à concessão de tratamento tributário semelhante proporcionado pelos estados de Tocantins e da Bahia;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto ao pleito subsidiário da Defesa de que, considerando o disposto nos arts. 39 e 41 do RET assinado em dezembro de 2015, deve-se afastar a cobrança do ICMS ora combatido em face das mercadorias que encontravam no estoque da Impugnante em 31 de dezembro de 2015, salienta que, para essas mercadorias, a Impugnante deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas de produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), nos períodos de entrada das mesmas, o que não fez;

- entende, assim, que a Impugnante poderá apropriar, extemporaneamente, o crédito de ICMS relativo a essas mercadorias, observando o previsto no RET, arts. 39 a 42, e somente após a quitação do presente Auto de Infração;

- no que se refere ao art. 26 do RET, citado pela Defesa, argui que ele dispõe que a ciência do RET por parte da Impugnante implica em reconhecimento de todos os seus termos e a obriga ao pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações fiscais resultantes de atos praticados com base neste instrumento.

Ao final, conclui que, como a Impugnante reconheceu que não efetuou o recolhimento do ICMS no valor correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no art. 13, inciso II, do RET, e tendo em vista que as alegações apresentadas na Defesa não ilidem a exigência do crédito tributário legalmente lançado pelo Fisco, requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 114/136, 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, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 03/09/15 a 31/12/15, correspondente ao percentual de 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no inciso II do art. 13 do Regime Especial de Tributação nº 095/15, e-PTA 45.000.009.229-35 concedido à Autuada:

RET Nº 095/15, e-PTA 45.000009229-35

Art. 13. Sem prejuízo do recolhimento do imposto previsto no artigo anterior e vedada a sua apropriação como crédito, a GFG deverá recolher ICMS no valor correspondente a 8% (oito por cento):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012 e atos destinados à sua regulamentação

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

Constata-se que a Fiscalização, para apuração do imposto ora exigido, selecionou, com base no Registro C170 da Escrituração Fiscal Digital, as operações com os Códigos de Situação Tributária (CSTs) 100, 200, 300 e 800, que se referem à entrada de produtos importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), conforme os critérios estabelecidos na Resolução do Senado Federal nº 13/12.

Sobre a base de cálculo das entradas de mercadorias (em cujas notas fiscais havia o destaque de ICMS no percentual de 4% conf. citada resolução) aplicou o percentual de 8% (oito por cento) conforme determina o art. 13, inciso II, do RET, apurando o imposto ora exigido (vide apuração contida na mídia eletrônica de fls. 21).

Destaca-se que a Autuada, no período autuado, era detentora de Regime Especial de Tributação RET/PTA nº 45.000009229-35 (fls. 10/14), datado de 04/08/15, concedido nos termos do disposto no art. 225 da Lei nº 6.763/75, o qual autoriza o Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica (no caso o benefício concedido foi pelos estados de Tocantins e da Bahia), a adotar medidas necessárias à proteção da economia deste estado.

Referido RET trata, em suma, da dispensa de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações de importação, nas remessas internas e interestaduais de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02; diferimento do pagamento do ICMS na importação direta do exterior; do diferimento parcial do pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos acabados promovidas por estabelecimentos industriais fabricantes ou por centros de distribuição de mesma titularidade do fabricante, com destino ao estabelecimento da Autuada, conforme delimitado no regime; do crédito presumido implicando no recolhimento efetivo do ICMS de 2% (dois por cento) e de 7% (sete por cento), conforme específica, nas vendas destinadas a consumidor final, na modalidade *e-commerce* e televendas, devendo recolher também ICMS no valor correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das importações do exterior de produtos acabados (inciso I do art. 13) e da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012 (inciso II retro).

Como se verifica da impugnação apresentada, a Autuada reconhece que não efetuou o recolhimento do imposto ora exigido, alegando, inicialmente, que a Emenda Constitucional nº 87/15 alterou todo o contexto vigente na época da concessão do RET, o qual foi firmado sob a perspectiva de que todo o ICMS decorrente das operações interestaduais realizadas do CD para consumidores finais localizados em outros estados seria recolhido, exclusivamente, para o estado de Minas Gerais.

É sustentado pela Defesa que havia clara antinomia na norma em questão que, ao mesmo tempo, I - previa a produção de efeitos (repartição de receitas) ainda no ano de 2015 e II - dispunha que sua vigência começaria a fluir apenas no ano de 2016 e 90 (noventa) dias após a sua publicação. E que esta antinomia só foi solucionada posteriormente com a publicação do Convênio ICMS nº 93/15.

Assim, segundo alega, diante desta instabilidade/insegurança jurídica, a Impugnante deixou de efetuar o recolhimento do referido adicional de 8% (oito por cento) sobre a entrada interestadual de mercadorias importadas.

Contudo, razão não assiste à Defesa, como bem ressaltado pela Fiscalização.

É oportuno salientar que a Emenda Constitucional nº 87/15, citada pela Defesa, promoveu alterações significativas nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, além de ter incluído o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Confira-se a nova redação dos referidos dispositivos legais:

Seção IV - DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015). (Grifou-se).

Observa-se, assim, que a citada emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos estados relacionada ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), qual seja, o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Reitera-se, por oportuno, que as redações anteriores dos incisos VII e VIII do referido § 2º do art. 155 da CR/88, previam a incidência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, contribuinte do ICMS, localizado em outro estado e, após as alterações promovidas pela citada EC nº 87/15, o imposto referente a esta diferença também será devido nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Assim, as alíquotas interestaduais passaram a ser aplicadas também quando as operações se destinem a consumidores finais, visto que antes da EC nº 87/15, esta repartição do ICMS entre estado de origem e destinatário da mercadoria, somente era aplicada se o destinatário fosse contribuinte do imposto.

Ademais, o art. 99 da ADCT (incluído também pela EC nº 87/15), trouxe uma regra de transição para que os Estados de origem da mercadoria ou serviços se adequassem à nova incidência do ICMS interestadual em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, nos termos do inciso VII, do art. 155, § 2º da CR/88, conforme se observa pela transcrição do referido dispositivo:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

De fato, nas disposições transitórias retro consta que a partilha do imposto já iniciaria em 2015, conforme o inciso I.

Todavia, a aplicação destes percentuais, em 2015, é inócua, já que o art. 3º da referida Emenda Constitucional estipula que a mesma produzirá efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta, portanto, somente a partir de 2016:

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Como relata a Fiscalização, o Convênio ICMS nº 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, em sua cláusula décima, determina que a repartição do diferencial inicie-se no ano de 2016 e a cláusula décima primeira prevê que o Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016:

CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015

(...)

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. (Grifou-se).

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

C O N V Ê N I O

Cláusula décima Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula décima primeira Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Nota-se que o referido convênio foi publicado no Diário Oficial da União em 21/09/15, portanto, não há que se falar, a partir de então, em instabilidade/insegurança jurídica no tocante ao início dessa nova sistemática relativa ao diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, discussão trazida aos autos pela Defesa.

Vale dizer que a Superintendência de Tributação da SEF/MG publicou a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016, disponibilizada na internet no endereço:

[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/orientacao/orientacao\\_002\\_2016.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2016.pdf), acerca do ICMS relativo ao diferencial de alíquota após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/15, na qual restou consignado que esse novo diferencial de alíquotas seria exigido a partir de 1º de janeiro de 2016. Confira-se:

Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016

(...)

### 1. Considerações Gerais

1.1. Introdução A Emenda Constitucional nº 87/2015 promoveu alterações significativas nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, além de ter incluído o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A citada emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos Estados relacionada ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), qual seja, o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Isto porque, as redações anteriores dos incisos VII e VIII do referido § 2º previam a incidência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado e, após as alterações promovidas pela EC nº 87/2015, o imposto referente a esta diferença também será devido nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Estado de Minas Gerais, diante da nova competência outorgada pela Constituição da República, instituiu este novo fato gerador por meio da Lei nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, que incluiu os itens 11 e 12 ao § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/1975.

Dessa forma, a partir de 1º de janeiro de 2016, também constituem fato gerador do ICMS, as operações interestaduais, presenciais ou não, que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em Minas Gerais, bem como as prestações interestaduais de serviço destinadas a este Estado, tomadas por consumidor final não contribuinte do ICMS, todos em relação à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria ou serviço neste Estado e a alíquota interestadual.<sup>1</sup> (Grifou-se).

Oportuno reiterar, que o imposto ora exigido, correspondente ao percentual de 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no inciso II do art. 13 do Regime Especial de Tributação nº 095/2015, e-PTA 45.000.009.229-35 concedido à Autuada, vigente no período autuado (período autuado: 03/09/15 a 31/12/15).

Verifica-se, pois, que a Autuada descumpriu a obrigação prevista no art. 13, inciso II, do RET, na redação datada de 04/08/15 (fls. 10/12), vigente até 31/12/15, o qual, diferente do entendimento externado pela Autuada, estava em consonância com a sistemática de tributação prevista pela Constituição Federal para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS (antes das alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/15, que tiveram vigência somente a partir de 01/01/16).

Destaca-se, por oportuno, que, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2016 (após o período ora autuado) e em razão das alterações implementadas pela EC nº 87/15 vigentes também somente a partir de 01/01/16, o RET inicialmente concedido à Autuada foi alterado (redação datada de 23/12/15 - cópia às fls. 92 dos autos), e não mais consta a exigência do recolhimento do adicional de 8% (oito por cento) antes previsto no art. 13 do RET.

E o fato de o RET, assinado em 23/12/15, possibilitar a tomada de créditos de ICMS para as mercadorias que se encontravam em estoque, em 31/12/15, no percentual de 8% (oito por cento), em face das mercadorias que haviam sido submetidas ao referido adicional de ICMS na importação (arts. 39 e 41 do referido RET), demonstram que no período autuado (03/09/15 a 31/12/15), o pagamento do imposto era devido e, em razão da alteração da sistemática de tributação, a partir de 01/01/16, as mercadorias ainda em estoque nesta data poderiam ter o crédito relativo ao adicional apropriado, conforme bem destacado pela Fiscalização:

(...)

A Impugnante afirma ainda que a nova redação do regime, conforme artigos 39 e 40 abaixo, permitiu a apropriação de créditos de ICMS para as mercadorias que se encontravam em estoque em 31 de dezembro de 2015, para as quais havia sido efetuado o recolhimento de 8% na entrada. Fala que isso é outra prova cabal da intenção da SEF/MG de afastar os efeitos do referido recolhimento.

Mas ao contrário do que afirma a Impugnante, este fato deixa claro que o recolhimento era devido. Se a SEF/MG permitiu o creditamento do valor recolhido referente às mercadorias cuja entrada tenha ocorrido com o recolhimento combatido e que se encontravam em estoque em 31 de dezembro de 2015, é porque este recolhimento deveria ter sido efetuado, quando da entrada das mercadorias.

Art. 39. O estabelecimento E-commerce não Vinculado deverá efetuar inventário com a posição das mercadorias existentes em estoque no dia 31 de dezembro de 2015 cuja entrada tenha ocorrido com o recolhimento do ICMS correspondente a 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas de produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento);

Art. 40. O inventário de que trata o subitem anterior deverá ser entregue juntamente com a Escrituração Fiscal Digital - EFD referente às operações realizadas no mês de dezembro, mediante o preenchimento de seu Bloco H, informando no campo 04 do registro H005 o motivo 02 "Na mudança da forma de tributação da mercadoria (ICMS)", no mesmo prazo de entrega regular das informações, sendo que para cada item do inventário informado no registro H010 deverá ser incluído um registro H020 informando o valor do ICMS no campo 04.

Art. 41. O saldo de ICMS relativo ao ICMS efetivamente recolhido verificado a favor do estabelecimento E-commerce não Vinculado, desde que corretamente apurado na forma do artigo anterior, poderá ser creditado na escrita fiscal do estabelecimento e-commerce não vinculado, observado o artigo seguinte.

Art. 42. O estabelecimento E-commerce não Vinculado deverá emitir nota fiscal eletrônica (NF-e) de entrada correspondente à somatória dos valores resultantes da multiplicação do campo 04 do registro H010 pelo valor unitário informado no campo 04 do registro H020, de

que trata o artigo 40, fazendo constar, além dos demais requisitos exigidos:

I - o nome do estabelecimento e-commerce não vinculado, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

II - no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares” a observação: “Crédito de ICMS”;

III - como natureza da operação: Outros Créditos; CFOP – 1.949;

IV - no quadro “Dados do Produto”, o valor por extenso do crédito de ICMS a ser apropriado;

V - valor total da NF-e correspondente ao valor do crédito de ICMS a ser apropriado.

Art. 43. Relativamente à NF-e de que trata o artigo anterior, o estabelecimento E-commerce não Vinculado deverá promover o lançamento do valor do crédito de ICMS no campo 07 do registro C197 da Escrituração Fiscal Digital – EFD, utilizando no campo 02 o código de ajuste por documento fiscal MG10000022 (Outros créditos; Op.Própria; Resp.: Própria; Apur. A apurar; Mercadoria; Outros Créditos - Regime Especial);

O creditamento foi permitido porque as referidas mercadorias em estoque em 31/12/2015 só dariam saída em 2016, na vigência da nova redação do RET. Para aproveitamento do crédito era preciso cumprir as obrigações elencadas nos artigos transcritos acima, inclusive a emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e) de entrada correspondente à somatória dos valores resultantes da multiplicação do campo 04 do registro H010 pelo valor unitário informado no campo 04 do registro H020, de que trata o artigo 40. (Grifou-se).

Ademais, além de restar demonstrado que o RET datado de 04/08/15 (vigente até 31/12/15) encontra-se em consonância com a sistemática de tributação prevista pela Constituição Federal para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, é conveniente destacar que as alegações de mérito da Impugnante giram em torno dos termos em que foi concedido o regime especial de tributação.

Nesse diapasão, cumpre reproduzir a legislação de regência da matéria em Minas Gerais (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.74708):

**Art. 53.** O PTA relativo ao pedido de regime especial será instruído com manifestação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º A manifestação fiscal a que se refere o caput deste artigo deverá versar sobre:

I - situação tributária e fiscal do requerente, incluindo:

a) cumprimento das seguintes obrigações tributárias acessórias:

(...)

b) registro ou não do requerente no Cadastro Informativo de Inadimplência em Relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais (CADIN-MG), de que trata o Decreto nº 44.694, de 28 de dezembro de 2007, ou no Cadastro de Fornecedores Impedidos de Licitar e Contratar com a Administração Pública Estadual (CAFIMP), de que trata o Decreto nº 45.902, de 27 de janeiro de 2012;

c) situação cadastral do requerente perante a Secretaria de Estado de Fazenda;

II - aspectos relevantes que possam influir no recolhimento de tributo de responsabilidade do contribuinte e do setor em que atua, caso venha a ser concedido o regime especial;

III - efetividade do sistema de controle fiscal pleiteado;

IV - cumprimento ou não pelo requerente das disposições previstas em regime especial concedido anteriormente, se for o caso.

§ 2º A análise de mérito, relativa à conveniência e oportunidade da concessão do regime especial, caberá exclusivamente à Superintendência de Tributação, salvo na hipótese do inciso I do art. 56. (Grifou-se).

(...)

Art. 56. Salvo nos casos em que o regulamento do tributo estabeleça outra autoridade, o regime especial será concedido pelo:

I - titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento requerente quando o pedido formulado por contribuinte estabelecido neste Estado referir-se ao cumprimento de obrigação acessória;

II - Superintendente de Tributação quando o pedido referir-se a:

a) cumprimento de obrigação principal;

b) cumprimento de obrigações principal e acessória, conjuntamente; (grifou-se).

(c) cumprimento de obrigações principal ou acessória, quando se tratar de pedido formulado por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) homologação de regime concedido pelo Fisco de outra unidade da Federação.

§ 1º Em se tratando de delegação para a prorrogação do regime especial, o ato poderá constar do próprio regime.

§ 2º O Superintendente de Tributação poderá avocar para si a competência para decidir sobre o regime especial a que se refere o inciso I do caput.

§ 3º Na hipótese de divergência quanto à concessão, prorrogação, alteração, revogação ou cassação entre as Delegacias Fiscais, relativamente aos regimes especiais de sua competência, a decisão será do Superintendente de Tributação.

§ 4º - Mediante portaria da Subsecretaria da Receita Estadual, a competência a que se refere o inciso II do caput poderá ser atribuída ao Superintendente Regional da Fazenda, aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NConext - ou ao titular de Delegacia Fiscal, conforme o caso.

§ 6º Na hipótese de revogação da Portaria de que tratam os §§ 4º e 5º, os regimes especiais voltarão a ser de competência do Superintendente de Tributação.

**Art. 57.** O regime especial concedido:

I - não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas;

II - não dispensa o sujeito passivo da observância da legislação relativa a tributos federais ou municipais;

III - poderá ter sua aplicação condicionada a pedido de adesão de contribuinte envolvido na operação.

Parágrafo único. O Regime Especial estabelecerá os requisitos e as formalidades para o pedido de adesão.

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

§ 1º Quando o contribuinte detentor de regime especial de tributação diferenciada der saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal, a operação ficará sujeita à tributação normal, não se aplicando o benefício previsto no regime especial.

§ 2º A saída desacobertada a que se refere o § 1º não será considerada para efeitos de verificação do cumprimento dos compromissos assumidos em protocolo de intenções firmado com o Estado.

**Art. 59.** O regime especial terá eficácia pelo prazo fixado em seu ato de concessão ou alteração, que poderá ser, inclusive, indeterminado.

Parágrafo único. Fica ressalvada à autoridade concedente a faculdade de delimitar o prazo de regime especial concedido por prazo de vigência indeterminado, quando ocorrerem situações que a justifiquem, visando à preservação dos interesses da Fazenda Pública.

**Art. 60.** O regime especial concedido por prazo de vigência determinado poderá ser prorrogado, a critério da autoridade competente, desde que o requerimento de prorrogação seja protocolizado na vigência do regime.

§ 1º O requerimento de prorrogação do prazo de vigência do regime especial deverá conter a relação dos estabelecimentos beneficiários do regime.

§ 2º A protocolização do requerimento nos termos deste artigo assegura a vigência do regime especial até a data de ciência da decisão do pedido, desde que no regime haja previsão de possibilidade de prorrogação do prazo.

**Art. 61.** O regime especial concedido poderá ser:

I - revogado ou alterado pela autoridade competente quando:

- a) se mostrar prejudicial ou inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual;
- b) ocorrer descumprimento de obrigação tributária por parte do beneficiário;
- c) ocorrerem fatos que aconselhem tais medidas;

**II - alterado, mediante requerimento do interessado, inclusive para estendê-lo a outro estabelecimento do titular. (Grifou-se).**

**III - cassado, quando o beneficiário deixar de preencher os requisitos estabelecidos para a concessão ou utilização.**

§ 1º A alteração, revogação ou cassação poderá ser solicitada pelo Fisco de qualquer unidade da Federação à autoridade competente, quando a aplicação do regime em estabelecimento situado fora do Estado depender de sua aprovação.

§ 2º A cassação, decorrente do descumprimento de parcelamento, de regime especial concedido a sujeito passivo durante a suspensão da pretensão punitiva do Estado, por crime contra a ordem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, produzirá efeitos retroativos à data de concessão do regime.

§ 3º - Na hipótese do inciso III do caput, em se tratando de não recolhimento da taxa prevista no subitem 2.50 da Tabela A anexa à Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, a cassação do regime especial compete ao Superintendente de Tributação, inclusive na hipótese em que tenha sido concedido por outra autoridade.

**Art. 62.** Naquilo que lhe for aplicável, será observado o disposto nos arts. 52 a 54 relativamente aos pedidos de alteração e de prorrogação de regime especial.

**Art. 63.** O regime especial fica revogado com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquele conflitar, independentemente de comunicação.

**Art. 64.** Incumbe ao titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito acompanhar a fiel observância do regime especial concedido, devendo, se for o caso, em exposição fundamentada, propor sua alteração, revogação ou cassação.

Parágrafo único. Em se tratando de regime especial concedido a sujeito passivo estabelecido em outra unidade da Federação, a competência de que trata este artigo será do titular da Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização, podendo ser delegada aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NConext.

Como se depreende da análise da legislação transcrita, resulta inconteste que a concessão de Regime Especial de Tributação é um ato administrativo praticado no exercício de competência discricionária por parte autoridade concedente (no caso, a Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda), a quem cabe, após um juízo de conveniência e oportunidade, deferir ou negar o pleito formulado.

Destarte, concedido o RET, como no caso em exame, incumbe ao Conselho de Contribuintes, no caso de impugnação contra lançamento acerca de matéria nele versada, analisar o cumprimento das disposições previstas nos RET, falecendo, portanto, a este órgão julgador alterar/adequar os termos constantes do regime concedido, como pretendido pela Defesa.

Cabe lembrar, a propósito, que embora se esteja a tratar de ato administrativo discricionário, os elementos “finalidade” e “competência” encontram-se exaustivamente definidos em lei. Nesta perspectiva, em consonância com a melhor doutrina administrativista, não se admite que o ato em questão seja praticado senão pela autoridade administrativa a quem foi legalmente deferida tal prerrogativa (no caso, a SUTRI).

Ademais, vale dizer que 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 do RPTA).

Feitos estes esclarecimentos, verifica-se não merecer reparos o trabalho fiscal, uma vez que a Autuada não recolheu o imposto correspondente ao percentual de 8% (oito por cento) da base de cálculo das entradas interestaduais de produtos acabados importados ou com conteúdo de importação maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, conforme previsto no inciso II do art. 13 do RET acima transcrito.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, especialmente quanto à validade das normas que sustentam o lançamento, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação de ato normativo, por força da limitação de sua competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA):

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;

(...)

Entretanto, no tocante à alegação da Defesa de que o referido adicional, objeto da autuação, já poderia ser objeto de questionamento, pois, antes ou depois da EC nº 87/15, a lógica do ICMS sobre as operações mercantis interestaduais entre contribuintes do imposto determina que há incidência do ICMS interestadual, devido ao Estado de origem, ICMS este que será destacado no documento fiscal e servirá de crédito para o adquirente (art. 155, II e § 2º, IV, da CF/88; art. 12, inciso I, da LC nº 87/96), vale trazer aos autos os seguintes esclarecimentos.

Destaca-se que o Senado Federal, com o objetivo de evitar a denominada “guerra fiscal”, em que unidades da Federação concedem benefícios fiscais para empresas instaladas em seus territórios sem respaldo em convênio ICMS, condição esta exigida pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 24/75, editou a Resolução SF nº 13/2012 para fixar em 4% (quatro por cento) a alíquota interestadual do ICMS nas operações com bens e mercadorias importadas do exterior, a partir de 01/01/13.

Portanto, desde 01/01/13, a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior é de 4% (quatro por cento), nos termos da citada resolução.

Essa alíquota é aplicada aos bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro: não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ou ainda que submetidos a qualquer processo de transformação,

beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (Resolução SF nº 13/12, art. 1º, caput e § 1º; Convênio ICMS nº 38/2013, cláusula segunda).

Cláusula segunda A alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) aplica-se nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Assim, o contribuinte que adquire as mercadorias importadas (conforme especificado na resolução retro) em operações interestaduais suportaria um crédito de ICMS no percentual de 4% (quatro por cento), em vez do percentual previsto para as alíquotas interestaduais de 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento) previstas na Resolução do Senado Federal de nº 22/1989, e o diferencial entre esse crédito de 4% (quatro por cento) e a alíquota prevista para as operações internas ficaria no estado de destino das mercadorias importadas.

E, em razão do contexto em que foi concedido o RET à Autuada, que no período autuado, em razão do crédito presumido concedido, em detrimento da apuração normal de ICMS (débito/crédito), ela recolhia efetivamente na saída da mercadoria do seu estabelecimento o imposto no percentual de 2% (dois por cento), quando a alíquota prevista fosse 18% (dezoito por cento), ou 7% (sete por cento) do valor da operação, quando a alíquota prevista fosse maior que 18% (dezoito por cento) - art. 12 do RET - fls. 11 verso, é que consta a exigência do recolhimento do referido adicional em relação a estas entradas de mercadorias importadas, o qual deveria ser recolhido no mesmo prazo previsto na legislação vigente para as operações de saída das mercadorias (§ 2º do art. 13 do RET).

Dessa forma, equivocou-se a Defesa ao alegar que se criou uma incidência do ICMS nas operações interestaduais, tendo em vista que, pela sistemática de recolhimento do imposto prevista no RET, o que se depreende é que a Autuada, no período autuado, de forma mais benéfica, ao invés de recolher sobre as saídas as mercadorias “importadas” o ICMS em razão da diferença entre a alíquota de 4% (quatro por cento) e da alíquota de 18% (dezoito por cento) ou alíquota maior (apuração normal do ICMS: débito/crédito), recolhia efetivamente 2% (dois por cento) ou 7% (sete por cento), respectivamente, mais o adicional de 8% (oito por cento).

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Alves de Oliveira Baccarini e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 03 de setembro de 2019.**

**Alexandra Codo Ferreira de Azevedo**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**