

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

Acórdão: 5.285/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001176530-11  
Recurso de Revisão: 40.060148851-52  
Recorrente: GFG Comércio Digital Ltda.  
IE: 002537427.00-52  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luca Priolli Salvoni/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

**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.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.359/19/3ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 163/182.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 19.930/11/3ª, 21.047/13/3ª, 23.124/18/3ª e 22.344/17/3ª (cópias às fls. 186/191, 222/242, 193/220 e 244/258, respectivamente).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 260/274, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento.

### **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.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Conforme relatado, a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 19.930/11/3ª, 21.047/13/3ª, 23.124/18/3ª e 22.344/17/3ª.

#### **1.1. Dos Acórdãos com Análise Prejudicada:**

Os Acórdãos nºs 19.930/11/3ª e 21.047/13/3ª, indicados como paradigmas, não se prestam para os fins desejados pela Recorrente, nos termos previstos no art. 165, inciso I do RPTA (Decreto nº 44.747/08), uma vez que publicados há mais de 5 (cinco) anos da data da publicação decisão recorrida.

**Art. 165.** Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, **cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida**, sob pena de ser declarado deserto; (Grifou-se).

Esclareça-se, nesse sentido, que os Acórdãos supracitados foram publicados no Diário Oficial deste Estado em **05/03/11** e **24/07/13**, respectivamente, enquanto que a decisão recorrida foi disponibilizada no Diário Eletrônico em **18/09/19**.

#### **1.2. Do Acórdão nº 22.344/17/3ª:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrente alega que, na prática, o acórdão recorrido atribuiu ao RET por ela firmado com a SEF/MG verdadeiro tratamento de ato jurídico perfeito, de modo que configuraria verdadeiro “direito adquirido” entre as partes, sendo impossível sua modificação por normas supervenientes, contrariando entendimento em sentido contrário, exposto no Acórdão nº 22.344/17/3ª, oportunidade em que transcreve o seguinte trecho da referida decisão:

ACÓRDÃO Nº 22.344/17/3ª

(PARADIGMA)

RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.848/17/CE

“PORTANTO, UM ATO ADMINISTRATIVO EMBASADO EM ERRO NÃO PODE SER VISTO COMO “PERFEITO E ACABADO”, O QUE ENSEJA A SUA REVISÃO NA CONFORMIDADE DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS, PRINCIPALMENTE QUANDO OS SUJEITOS PASSIVOS ENVOLVIDOS NOTADAMENTE DETÊM CONHECIMENTO DAS NUANCES ESTABELECIDAS PARA A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. IRREFUTAVELMENTE, UM ATO ADMINISTRATIVO VICIADO NÃO TEM FORÇA BASTANTE PARA ALTERAR O SENTIDO OU A REGRA EXPRESSA EM NORMA VÁLIDA, VIGENTE E EFICAZ.

EFETIVAMENTE, NÃO HÁ DIREITO ADQUIRIDO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. SE A LEI TRAZ ALGUM REQUISITO ELE PRECISA SER CUMPRIDO. ESSE É O ENTENDIMENTO DO MINISTRO LUIZ FUX, EXPRESSO NO MS Nº 11.394/DF (2006/0012719-0) DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SEGUNDO ELE, NÃO HÁ DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO. AINDA MAIS QUANDO O INTERESSADO NÃO FAZ PROVA DO PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES E CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS EM LEI.

[...]

NÃO HÁ QUE SE FALAR, NO CASO, EM DIREITO ADQUIRIDO OU ATO JURÍDICO PERFEITO. PRIMEIRO PORQUE AMBOS EXIGEM A CONFORMIDADE LEGAL PARA SUA CARACTERIZAÇÃO. CONFORME JOSÉ AFONSO DA SILVA, EM CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL POSITIVO, 32ª ED., MALHEIROS ED., 2009, FLS.434, “SE O DIREITO SUBJETIVO NÃO FOI EXERCIDO, VINDO A LEI NOVA, TRANSFORMA-SE EM DIREITO ADQUIRIDO, PORQUE ERA DIREITO EXERCITÁVEL E EXIGÍVEL À VONTADE DO SEU TITULAR. INCORPOROU-SE NO SEU PATRIMÔNIO, PARA SER EXERCIDO QUANDO CONVIER”. PORTANTO, PARA SE REVESTIR DE DIREITO ADQUIRIDO, O FATO CARECE DE PRESCRIÇÃO LEGAL, CONTRARIAMENTE AO QUE EFETIVAMENTE SE ESTABELECEU. DE IGUAL MODO, O ATO JURÍDICO PERFEITO, CONFORME O MESMO AUTOR E OBRA, ÀS FLS. 435, QUE SE REPORTA À LEI DE INTRODUÇÃO DO CÓDIGO CIVIL, ART. 6º, § 1º, REPUTA-SE O ATO JURÍDICO PERFEITO O JÁ CONSUMADO SEGUNDO A LEI VIGENTE AO TEMPO EM QUE SE EFETUOU.” (GRIFOS DA RECORRENTE)

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se **não** assistir razão à Recorrente, uma vez **não**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, uma vez que o Acórdão nº 22.344/17/3ª **não guarda qualquer similitude** com a decisão recorrida.

Com efeito, o caso analisado no Acórdão nº 22.344/17/3ª versava sobre saídas de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, no período de 27/02/13 a 07/01/14, visto que a Autuada, emitente das notas fiscais, **não** preenchia as exigências legais previstas em Regime Especial - RE concedido à destinatária das mercadorias, do qual ela figurava como contribuinte aderente.

Na oportunidade, a Autuada argumentou que o Fisco pretendia revogar, unilateral e retroativamente, sem qualquer fundamentação jurídica, um benefício vigente por meio de ato administrativo perfeito e acabado.

Porém, a 3ª Câmara de Julgamento rechaçou esse argumento, afirmando que não há direito adquirido a regime jurídico tributário, especialmente quando o interessado não faz prova do preenchimento das condições e cumprimento dos requisitos previstos em lei, enfatizando que o lançamento fiscal não violou o princípio da segurança jurídica, pois o que se constatou no processo foi que a Autuada utilizou-se indevidamente do benefício fiscal desde o deferimento do Termo de Adesão ao Regime Especial concedido à Coobrigada, uma vez que **nunca preencheu os requisitos legalmente exigidos para aderir ao citado Regime Especial**.

Dessa forma, a Autuada não fazia jus à utilização do diferimento do ICMS previsto em regime especial, do qual ela **não** poderia figurar como contribuinte aderente, por não preencher os requisitos legalmente exigidos.

Em apertada síntese, é esse o entendimento exposto na decisão indicada como paradigma, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.344/17/3ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO FISCAL DE SAÍDA DE MERCADORIAS AO ABRIGO INDEVIDO DO DIFERIMENTO, NO PERÍODO DE 27/02/13 A 07/01/14, **VISTO QUE A AUTUADA, EMITENTE DAS NOTAS FISCAIS, NÃO PREENCHIA AS EXIGÊNCIAS LEGAIS PREVISTAS NO REGIME ESPECIAL - RE CONCEDIDO À DESTINATÁRIA DAS MERCADORIAS, DO QUAL ELA FIGURAVA COMO CONTRIBUINTE ADERENTE.**

[...]

A AUTUADA SUSTENTA A SUA DEFESA AOS ARGUMENTOS DE QUE:

- **O FISCO PRETENDE REVOGAR, UNILATERAL E RETROATIVAMENTE, SEM QUALQUER FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA, UM BENEFÍCIO VIGENTE POR MEIO DE ATO ADMINISTRATIVO PERFEITO E ACABADO;**

[...]

- A AUTUAÇÃO FERRE O DIREITO ADQUIRIDO, JÁ QUE RETROAGE E REVOGA O BENEFÍCIO DESDE A DATA INICIAL, O QUE NÃO SE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PODE ADMITIR PELA INTERPRETAÇÃO DO ART. 178 DO CTN E DA SÚMULA 544 DO STF;

[...]

ENTRETANTO TAIS ARGUMENTOS NÃO PODEM AFASTAR A ACUSAÇÃO FISCAL CONFORME SE VERÁ.

[...]

INFORMA A FISCALIZAÇÃO QUE À ÉPOCA DOS FATOS OCORRIDOS, A AUTUADA DO BRASIL LTDA (AUTUADA) POSSUÍA ESTABELECIMENTO SEDIADO NO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA/MG, QUE COMERCIALIZAVA INTERNAMENTE OS PRODUTOS RECEBIDOS DA SUA MATRIZ FABRICANTE LOCALIZADA NO ESTADO DE SÃO PAULO. OU SEJA, **À LUZ DOS REQUISITOS EXIGIDOS NO REGIME ESPECIAL, E NO PRÓPRIO PROTOCOLO DE INTENÇÕES, FORMALMENTE CELEBRADO COM A LIMA E PERGHER, A CAPUANI NÃO PODERIA SER AGRACIADA COM O BENEFÍCIO DO DIFERIMENTO. NÃO HAVIA O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGALMENTE EXIGIDOS, NO TOCANTE À ORIGEM FABRIL MINEIRA DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS COM A COOBRIGADA.**

ADUZ A FISCALIZAÇÃO QUE NEM A AUTUADA PODE ALEGAR DESCONHECIMENTO DE TAL REQUISITO, CONFORME TERMO DE ADESÃO DE FLS. 168, MUITO MENOS A COOBRIGADA, QUE SE CONSTITUI NA ACORDANTE E/OU SIGNATÁRIA ORIGINAL DE TODOS OS TERMOS INTEGRANTES DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ESPECIAL. INCONTESTAVELMENTE, AINDA QUE NO DECORRER DO PERÍODO EM QUE VIGEU A AUTORIZAÇÃO, AMBOS AGIRAM SABENDO DA CARÊNCIA DO MENCIONADO REQUISITO LEGALMENTE INSTITUÍDO, RESTANDO TOTALMENTE DESCABIDA A [...]

TAMPOUCO PODE ACATAR O ARGUMENTO DE QUE O BENEFÍCIO VIGEU DE FORMA PLENA E EFICAZ, UMA VEZ CALCADO EM ATO ADMINISTRATIVO PERFEITO E ACABADO, VISTO QUE O ATO ADMINISTRATIVO, CONSISTENTE NA HOMOLOGAÇÃO DA ADESÃO, ERIGIU-SE DE ERRO NA INTERPRETAÇÃO DO PREENCHIMENTO DAS PREMISSAS LEGAIS PELO REQUERENTE.

[...]

PORTANTO, **UM ATO ADMINISTRATIVO EMBASADO EM ERRO NÃO PODE SER VISTO COMO “PERFEITO E ACABADO”**, O QUE ENSEJA A SUA REVISÃO NA CONFORMIDADE DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS, PRINCIPALMENTE QUANDO OS SUJEITOS PASSIVOS ENVOLVIDOS NOTADAMENTE DETÊM CONHECIMENTO DAS NUANCES ESTABELECIDAS PARA A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. IRREFUTAVELMENTE, **UM ATO ADMINISTRATIVO VICIADO NÃO TEM FORÇA BASTANTE PARA ALTERAR O SENTIDO OU A REGRA EXPRESSA EM NORMA VÁLIDA, VIGENTE E EFICAZ.**

EFETIVAMENTE, NÃO HÁ DIREITO ADQUIRIDO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. SE A LEI TRAZ ALGUM REQUISITO ELE PRECISA SER CUMPRIDO. ESSE É O ENTENDIMENTO DO MINISTRO LUIZ FUX,

EXPRESSO NO MS Nº 11.394/DF (2006/0012719-0) DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SEGUNDO ELE, NÃO HÁ DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO. AINDA MAIS QUANDO O INTERESSADO NÃO FAZ PROVA DO PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES E CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS EM LEI.

**NÃO HÁ QUE SE FALAR, NO CASO, EM DIREITO ADQUIRIDO OU ATO JURÍDICO PERFEITO...** DE IGUAL MODO, O ATO JURÍDICO PERFEITO, CONFORME O MESMO AUTOR E OBRA, ÀS FLS. 435, QUE SE REPORTA À LEI DE INTRODUÇÃO DO CÓDIGO CIVIL, ART. 6º, § 1º, **REPUTA-SE O ATO JURÍDICO PERFEITO O JÁ CONSUMADO SEGUNDO A LEI VIGENTE AO TEMPO EM QUE SE EFETUOU.**

[...]

**A VERDADE É QUE O LANÇAMENTO FISCAL NÃO VIOLOU O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**, COMO DEFENDIDO, **VISTO QUE INEXISTEM O DIREITO ADQUIRIDO E O ATO JURÍDICO PERFEITO** COMO REQUISITOS FUNDAMENTAIS EXPRESSOS NO INCISO XXXVI, DO ART. 5º, DA CF/88.

[...]

O QUE OCORRE, NO CASO DOS AUTOS, É APENAS A CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA, UTILIZOU-SE INDEVIDAMENTE DO BENEFÍCIO FISCAL DESDE O DEFERIMENTO DO TERMO DE ADESÃO AO REGIME ESPECIAL DA LIMA E PERGHÊR INDÚSTRIA, UMA VEZ QUE NUNCA PREENCHEU OS REQUISITOS LEGALMENTE EXIGIDOS PARA ADERIR AO CITADO REGIME ESPECIAL.

[...]

ASSIM SENDO, RESTAM CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DO ICMS E DA RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO INCIDENTE NAS SAÍDAS DA AUTUADA COM DESTINO À COOBIGADA..." (GRIFOU-SE)

De modo diverso, no caso do presente processo o Regime Especial foi **legalmente firmado pela Recorrente** com a SEF/MG e **estava em plena vigência** à época dos fatos geradores objeto da autuação.

Assim, como já afirmado, **não** se trata de divergência jurisprudencial, pois, diferentemente do presente processo, no acórdão indicado como paradigma, a Autuada (contribuinte aderente) sequer possuía regime especial de tributação que respaldasse a utilização do diferimento do ICMS nas operações por ela realizadas e autuadas.

### **1.3. Do Acórdão nº 23.124/18/3ª:**

A Recorrente aduz, inicialmente, que *“no presente caso, é clara a revogação/cassação tácita do RET nº 45.000009229-35, tendo em vista a instituição da EC nº 87/15, nos termos do entendimento da SEFAZ/MG e artigo 63 do Decreto 46.246/14”*, pois norma geral posterior conflitante revoga os termos do regime especial estabelecido individualmente entre as partes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, nesse sentido, que o Acórdão nº 23.124/18/3ª defende que tal cassação/revogação independe de prévia intimação ou cientificação entre as partes, oportunidade em que transcreve o seguinte trecho da citada decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.124/18/3ª

(RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 5.156/19/CE)

(DECISÃO PARADIGMA)

“... ADUZ QUE, SEGUNDO O ART. 47 DO RPTA, NO CASO DE UMA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO EM VIRTUDE DE ALTERAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL, OU INTERPRETAÇÃO A RESPOSTA ANTERIOR É AUTOMATICAMENTE REVOGADA **PELA SUPERVENIÊNCIA DE NORMA QUE COM ELA CONFLITE, SEM NECESSIDADE DE EXPEDIÇÃO DE ATO FORMAL PARA TAL FINALIDADE.**

ASSIM, COM A PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 46.269/13, TODAS AS RESPOSTAS DE CONSULTAS RELATIVAS AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DE PAÍS SIGNATÁRIO DE ACORDO INTERNACIONAL **FORAM REVOGADAS RELATIVAMENTE À MATÉRIA DIVERGENTE DE SEUS DISPOSITIVOS...** (GRIFOS DA RECORRENTE)

Conclui que, na prática, o acórdão recorrido atribuiu ao RET por ela firmado com a SEF/MG verdadeiro tratamento de ato jurídico perfeito, de modo que configuraria verdadeiro “direito adquirido” entre as partes, sendo impossível sua modificação por normas supervenientes, contrariando entendimento em sentido contrário, exposto no acórdão supracitado.

No entanto, assim como no item anterior, verifica-se **não** assistir razão à Recorrente, uma vez não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Ressalte-se, nesse sentido, que a matéria analisada no Acórdão nº 23.124/18/3ª tratava-se de utilização indevida, no decorrer do exercício de 2014, da redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 em operações de importação de mercadorias do exterior (irregularidade nº 2 do AI).

Contraopondo-se ao feito fiscal, o Sujeito Passivo argumentou que deveria ser considerado correto o seu procedimento, pois havia recolhido o ICMS, com a redução da base de cálculo nas operações de importação, com respaldo na resposta à Consulta de Contribuintes nº 158 de 2006.

Ocorre que, com a publicação do Decreto nº 46.269/13, que disciplinou o Tratamento Tributário na Importação de Mercadoria de País Signatário de Acordo Internacional, todas as respostas de consultas relativas ao tratamento tributário na importação de mercadoria do exterior foram revogadas relativamente à matéria divergente de seus dispositivos.

Diante disso, a 3ª Câmara de Julgamento destacou em sua decisão que, segundo o disposto no art. 47 do RPTA, no caso de uma mudança de entendimento em virtude de alteração ou de introdução de novas normas legais na legislação, a resposta anterior é automaticamente revogada pela superveniência de norma que com ela conflite, sem necessidade de expedição de ato formal para tal finalidade.

A D. 3ª Câmara consignou, ainda, que inexistiu violação de boa-fé do contribuinte, como queria fazer crer o Impugnante, pois a autuação abrangia o período de maio a novembro de **2014**, ao passo que a publicação do Decreto Estadual tinha se operado em **2013**, o que implicava dizer que o Sujeito Passivo teve tempo suficiente para tomar conhecimento da alteração na orientação da SEF/MG a respeito da interpretação da norma internacional do acordo do GATT e o tratamento tributário dado às operações de importação de mercadorias com similar nacional.

Assim, o lançamento foi julgado procedente, uma vez que o Sujeito Passivo não observou as normas estabelecidas pelo Decreto nº 46.269/13, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.124/18/3ª

(RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 5.156/19/CE)

(DECISÃO PARADIGMA)

“... IRREGULARIDADE 2 - INDEVIDA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, APLICADA EM OPERAÇÕES DE SAÍDA INTERNA DE FARINHA DE TRIGO

A CONTROVÉRSIA DESSE ITEM DO LANÇAMENTO GIRA EM TORNO DA APLICABILIDADE, OU NÃO, DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ITEM 19 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, NAS AQUISIÇÕES DAS MERCADORIAS LISTADAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE FLS. 20/109 (MERCADORIAS IMPORTADAS).

POIS BEM, AFIRMA O FISCO QUE A AUTUADA REALIZOU IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DO EXTERIOR COM RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO, AO ARGUMENTO DE QUE SE UTILIZOU, INDEVIDAMENTE, DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS PREVISTA NA ALÍNEA “A” DO ITEM 19 DO ANEXO IV DO RICMS/02, A SABER:

[...]

A IMPUGNANTE ENTENDE QUE DEVE SER CONSIDERADA A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EM QUESTÃO, A QUAL FOI ESTABELECIDADA EM CONVÊNIO APROVADO PELO CONFAZ, SENDO VÁLIDA EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL E EMPREGADA NAS OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS REALIZADAS ENTRE OS SIGNATÁRIOS, QUE RECOLHEU O ICMS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE FARINHA DE TRIGO COM RESPALDO NA RESPOSTA À **CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 158 DE 2006**.

O FISCO, POR SUA VEZ, REFUTA AS ALEGAÇÕES DA DEFESA, SALIENTANDO QUE NÃO HÁ NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS AUTUADOS, PREVISÃO DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA, DECORRENTE DE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR DE FARINHA DE TRIGO, E EM RAZÃO DE ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PODERÃO SER ENCONTRADAS RESPOSTAS QUE NÃO MAIS SE APLICAM, NO TODO OU EM PARTE, ÀS SITUAÇÕES PRESENTES.



ADUZ QUE, **SEGUNDO O ART. 47 DO RPTA, NO CASO DE UMA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO EM VIRTUDE DE ALTERAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL, OU INTERPRETAÇÃO A RESPOSTA ANTERIOR É AUTOMATICAMENTE REVOGADA PELA SUPERVENIÊNCIA DE NORMA QUE COM ELA CONFLITE, SEM NECESSIDADE DE EXPEDIÇÃO DE ATO FORMAL PARA TAL FINALIDADE.**

ASSIM, COM A PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 46.269/13, TODAS AS RESPOSTAS DE CONSULTAS RELATIVAS AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DE PAÍS SIGNATÁRIO DE ACORDO INTERNACIONAL FORAM REVOGADAS RELATIVAMENTE À MATÉRIA DIVERGENTE DE SEUS DISPOSITIVOS.

[...]

INEXISTE VIOLAÇÃO DE BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE, COMO QUER ENTENDER A IMPUGNANTE, ATÉ MESMO PORQUE, O PERÍODO DA AUTUAÇÃO ABRANGE O PERÍODO DE MAIO A NOVEMBRO DE 2014, LOGO, SE A PUBLICAÇÃO DO DECRETO ESTADUAL SE OPEROU EM 2013, A AUTUADA TEVE TEMPO O SUFICIENTE PARA TOMAR CONHECIMENTO DA ALTERAÇÃO NA ORIENTAÇÃO DA SEF/MG A RESPEITO DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA INTERNACIONAL DO ACORDO DO GATT E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO ÀS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS COM SIMILAR NACIONAL.

SALIENTA-SE QUE **EXISTEM DIVERSAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES, RESPONDIDAS PELA SUTRI, QUE SEGUEM ESSA MESMA LINHA**, COMO POR EXEMPLO, AS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES NºS 232/14 E 220/13. EXAMINE-SE:

[...]

PORTANTO, **ANALISANDO-SE A LEGISLAÇÃO PERTINENTE, ESPECIALMENTE AS ÚLTIMAS CONSULTAS INTERNAS RESPONDIDAS PELA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – SUTRI (SETOR DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS-SEF/MG RESPONSÁVEL, DENTRE OUTRAS ATRIBUIÇÕES, PELA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA) RELACIONADAS AO ASSUNTO, OBSERVA-SE QUE O ENTENDIMENTO ESTABELECIDO POR TAL ÓRGÃO É O MESMO DEFENDIDO PELO FISCO, NO SENTIDO DE QUE O TRATADO OU ACORDO INTERNACIONAL É APLICADO SOMENTE APÓS A INTERNALIZAÇÃO DA MERCADORIA EM TERRITÓRIO NACIONAL.**

ASSIM, DILIGENTEMENTE MANIFESTA A FISCALIZAÇÃO NOS AUTOS SOBRE AS QUESTÕES IMPUGNADAS PELA DEFESA:

[...]

PORTANTO, CORRETAMENTE AGIU A FISCALIZAÇÃO AO IMPOR A COBRANÇA DAS DIFERENÇAS DO TRIBUTO E MULTAS CONSECUTÁRIAS SOBRE O INCORRETO CÁLCULO DO ICMS-IMPORTAÇÃO COM O BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÁLCULO APLICÁVEL SOMENTE ÀS OPERAÇÕES INTERNAS..."  
(GRIFOU-SE)

Por sua vez, o caso tratado na decisão recorrida versa sobre 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 N° 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):

[...]

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

Para que melhor se compreenda as razões fáticas e de direito que envolvem o presente recurso, mister se faz um breve resumo sobre as questões inerentes ao RET nº 095/15.

Como bem resumiu a Recorrente em sua impugnação, o RET nº 095/15, dentre outros benefícios, lhe concedia, nas operações de vendas na modalidade de *e-commerce*, crédito presumido que implicasse em um recolhimento efetivo do imposto de 2% do valor da operação, para os casos em que a alíquota prevista na legislação fosse de até 18% (alíquota preponderante da Recorrente), ou de 5% do valor da operação, caso a alíquota fosse superior a 18%.

Sem prejuízo desses recolhimentos equivalentes a 2% ou 7% do valor de cada operação, a Recorrente deveria recolher o ICMS no percentual equivalente a 8% do valor da base de cálculo das importações de produtos acabados ou com conteúdo de importação maior que 40%, de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado nº 13/12.

Na data da concessão do regime, com redação vigente até 31/12/15, vigorava a regra constitucional de tributação estabelecendo que, no caso de comercialização interestadual de mercadorias para consumidor final **não contribuinte do ICMS**, o imposto deveria ser recolhido, exclusivamente, ao Estado de origem (do remetente das mercadorias), nos termos da antiga redação do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea "b" da CF/88.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, na prática, a Impugnante recolhia 10% de ICMS ao Estado de Minas Gerais nas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, sendo 2% do valor de cada operação (carga efetiva preponderante) e 8% 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.

Porém, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/15 (EC nº 87/15, de 16/04/15), a repartição tributária entre os entes da Federação (operações interestaduais), relativa à diferença entre a alíquota prevista para as operações internas e a estabelecida para as operações interestaduais, passou a abranger também o consumidor final não contribuinte do ICMS.

CF/88

Art.155 ...

[...]

§ 2º ...

[...]

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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Grifou-se)

Diante disso, a Recorrente sustenta que a instituição da EC nº 87/15 acabou alterando todo o contexto da concessão do RET nº 95/15, firmado entre as partes sob a perspectiva de que todo o ICMS decorrente das operações interestaduais realizadas com consumidores finais localizados em outros Estados seria recolhido, exclusivamente, para o estado de Minas Gerais, ou seja, a partir do novo contexto constitucional, o regime especial em referência não apenas passou a ser totalmente obsoleto, não lhe trazendo qualquer benefício, passando a lhe ser prejudicial, implicando inclusive em tributação adicional ao regime “normal” de tributação de suas operações.

É nesse contexto aqui resumido, que a Recorrente defende o entendimento no sentido de que, no presente caso, é clara a revogação/cassação tácita do RET nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

45.000009229-35, tendo em vista a instituição da EC nº 87/15, pois norma geral posterior conflitante revoga os termos do regime especial estabelecido individualmente entre as partes.

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, 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, deixou de efetuar o recolhimento do referido adicional de 8% (oito por cento) sobre a entrada interestadual de mercadorias importadas.

Essas alegações, no entanto, foram rejeitadas pela Câmara *a quo*, que utilizou, basicamente, os seguintes argumentos em contrário:

- de fato, no art. 99, inciso I da ADCT (incluído também pela EC nº 87/15) constava que a partilha do imposto já iniciaria em 2015 (20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem);
- no entanto, a aplicação desses percentuais em 2015 era inócua, já que o art. 3º da referida Emenda Constitucional estipulava que a mesma produziria efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta, portanto, somente a partir de 2016;
- 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 da Federação, afastou qualquer dúvida sobre o assunto, pois sua cláusula décima determinava que a repartição do diferencial iniciaria no ano de 2016 e a cláusula décima primeira previa que o Convênio entraria em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016;
- 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 destinassem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto;
- o imposto exigido na autuação, 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);
- a Autuada efetivamente 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);

- 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;
- 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;
- por se tratar de norma infralegal, 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 no RET, falecendo, portanto, a este órgão julgador alterar/adequar os termos constantes do regime concedido, como pretendido pela Defesa;
- 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);
- 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.

Portanto, como já afirmado, inexistente a alegada divergência jurisprudencial, pois no caso analisado pelo Acórdão nº 23.124/18/3ª (paradigma), a Consulta de Contribuinte nº 158/06 foi tacitamente revogada pelo Decreto nº 46.269/13, nos termos previstos no art. 47 do RPTA, existindo, inclusive, outras consultas de contribuintes a ela posteriores com entendimento contrário ao nela exposto (ex.: Consultas de Contribuintes nºs 232/14 e 220/13).

De modo diverso, no caso analisado pela Câmara *a quo*, a EC nº 87/15 somente surtiu efeitos a partir do exercício de 2016, o mesmo acontecendo com o Convênio ICMS nº 93/15, pois sua cláusula décima determinava que a repartição do diferencial iniciaria no ano de 2016 e a cláusula décima primeira previa que o Convênio entraria em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, isto é, essas normas supervenientes não tiveram qualquer repercussão sobre o **RET nº 95/15, com vigência até 31/12/15**, não sendo aplicável ao caso dos autos o disposto no art. 63 do RPTA (“**art. 63. O regime especial fica revogado com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquele conflitar, independentemente de comunicação**”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, considerando-se a inteligência do inciso II do art. 163 do RPTA, conclui-se que não há divergência entre as decisões apontadas como paradigmas e a recorrida quanto à aplicação da legislação tributária em relação à matéria tratada.

Por consequência, **não** se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Alves de Oliveira Baccarini e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Eduardo de Souza Assis, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**