

Acórdão: 24.287/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002266113-51  
Impugnação: 40.010153772-02  
Impugnante: Carneiromusic Ltda  
IE: 003787861.00-10  
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei. Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/DIFAL CONSUMIDOR FINAL, instituído pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, incidente nas operações destinadas a não contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, apuradas no período de 01/01/19 a 30/06/21 sobre as quais ocorreram, cumulativamente ou alternativamente, falta de destaque, destaque a menor e falta de recolhimento do imposto devido.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e XXXVII da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs.102/121, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 125/136.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de págs. 137, para que a Impugnante liste as mercadorias objeto da autuação, classificadas pela Fiscalização como importadas, as quais tenham sido adquiridas no mercado nacional, apresentando as notas fiscais de fornecedor que acobertaram suas entradas no estabelecimento da empresa, o qual não é cumprido pela Autuada mesmo após devidamente intimada, conforme comprovante às págs. 138/139.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às págs. 140/142.

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Nulidade do Auto de Infração – Invalidez dos critérios para definir a origem das mercadorias**

A Impugnante aduz em preliminar, sua discordância com o critério adotado pela Fiscalização para classificação dos produtos quanto à sua origem, se nacional ou importado.

Sustenta que *“a definição da ORIGEM dos produtos, em regra, foi feita com base apenas nos EAN’s (Número Europeu do Artigo) apresentados. Para os produtos, cuja codificação se inicia com 789 ou 790 foram tratados como NACIONAIS, os demais como IMPORTADOS”*.

Assevera que *“a classificação das mercadorias entre nacionais e importadas fora efetuada a partir da presunção de que as que ostentassem códigos diversos de 789 e 790 seriam de origem estrangeira”*.

Defende que *“tal metodologia não fornece uma identificação precisa acerca da procedência das mercadorias relacionadas a autuação, basta ver que mercadorias advindas da China por muitas vezes entram em território nacional com os códigos 789 e 790.”*

Conclui que *“o procedimento adotado pela fiscalização nesse caso não se revela o mais adequado para a apuração da procedência da mercadoria”* já que teria partido de uma presunção de se tratar de mercadorias estrangeiras todas que não detinham os dígitos 789 ou 790 em seus códigos de barras, sem, contudo, fazer prova de que efetivamente, se tratava de mercadorias importadas.

Inicialmente deve-se ter em conta que dentre tantas peculiaridades que permeiam a tributação do ICMS, chama a atenção, para contrapor à questão da classificação fiscal, a previsão do inciso III, § 2º, art. 155 da CF/88, que permitiu trato seletivo da tributação em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nesse cenário, a classificação dos produtos quanto à sua origem é uma condição que está ligada à quantificação do imposto, porque dela dependerá a utilização de diferentes percentuais.

Conforme bem salientado pela Fiscalização, é fato que os contribuintes, ao emitirem os documentos fiscais, precisam se certificar da veracidade de todas as informações atinentes a cada um dos produtos com os quais opera, de forma a permitir-lhes a perfeita subsunção de suas operações às normas vigentes, sendo a classificação dos produtos quanto à sua origem, se NACIONAL ou se IMPORTADO, de significativa importância. Assim, houve necessidade de uma revisão fiscal das classificações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante, para esse esclarecimento, o olhar sobre as operações anteriores ao período fiscalizado (exercícios 2017 e 2018) para que se compreenda a necessidade do procedimento implementado pela Fiscalização.

Aqui importa lembrar, como consta dos Autos, que nos períodos anteriores aos da ação fiscal, a representatividade dos produtos importados, nas operações destinadas a consumidores mineiros, ultrapassou os 87% (oitenta e sete por cento) do seu montante no exercício do 2017 e superou os 92% (noventa e dois por cento) no exercício de 2018 (período em que autuada era optante pelo Simples Nacional), mas tudo mudou quando o DIFAL passou a ser devido.

Para isso, basta analisar as operações constantes do Anexo 3 (Operações 2017/2018 – SN) anexo ao presente AI.

Conforme esclarecido pela Fiscalização, no início de 2019, quando a Impugnante deixou o Simples Nacional, mesmo sem alterar sua “carta de produtos”, suas mercadorias, de uma hora para outra, assumiram nova classificação, passando todas a figurarem como nacionais e, por conseguinte, com tributação de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais e isto, naturalmente, chamou a atenção da Fiscalização.

Observe-se que, mesmo hipoteticamente pudesse haver incorreções no cadastro, por certo que o erro não seria generalizado, como fez crer o comportamento adotado pelo Contribuinte.

Também há que se ressaltar que na busca pelos esclarecimentos ou justificativa da mudança, foi requerido à Impugnante, em pelo menos dois momentos (um no procedimento fiscal auxiliar e outro no momento do início da ação fiscal), as explicações pela mudança, mas em nenhuma das tentativas houve atendimento satisfatório.

Registre-se que na atividade auxiliar não houve atendimento à solicitação fiscal. Conforme se depreende dos documentos acostados.

Conforme também esclarecido pelo Fisco, no início da ação fiscal, quando se reiterou o pedido para que a Impugnante informasse a origem dos produtos e respectivos EANs, houve atendimento parcial, relacionando os códigos de barra de parte dos produtos, mas não foi informado a real origem de nenhuma das mercadorias listadas pela Fiscalização e encaminhadas ao Impugnante quando da formalização dos pedidos.

E aqui razão não assiste à Impugnante quanto à reclassificação operada pelo Fisco já que, na ausência das informações e diante de evidências na manipulação da classificação dos produtos, a Fiscalização se serviu de elementos indiretos e idôneos para buscar a real classificação das mercadorias quanto à sua origem, e o fez com base no EAN, definindo como NACIONAIS os produtos cujos códigos iniciassem com 789 ou 790, representando estes números a codificação para produtos originados do Brasil.

Saliente-se que é fato que produtos com EANs iniciados com 789 ou 790 podem mesmo ser fabricados em outros países, a China foi o exemplo usado pela Impugnante, sendo lícita a fabricação e codificação de produtos com extensões diversas

daquela do país de origem, uma vez que os códigos, pela sua estrutura, definem apenas a nacionalidade da sua aquisição e poderão servir, dada a sua universalidade, para identificar produtos em qualquer dos países que adotem a mesma sistemática, mas isso não invalida os procedimentos fiscais utilizados para suprir incorreções nas operações.

Portanto, importante registrar que se algum produto classificado pela Fiscalização como importado não atendeu à sua real condição, admissão apenas no campo hipotético, a Defesa deveria tê-lo contestado pontualmente, nos termos do que determina o inciso II, art. 119 do Decreto nº 44.747/08 (RPTA) para que a Fiscalização revisasse o trabalho.

Aqui está-se diante de discordância, apenas em tese, dos procedimentos fiscais.

Noutro giro, conforme bem salientado pelo Fisco, para se avaliar a possibilidade de acatamento dessa insatisfação, caberia à Impugnante demonstrar, pontualmente, quais produtos a Fiscalização reclassificou como importado, prejudicando a Autuada. Sem essa prova, a contestação somente em tese não pode ser acatada.

Assim é que os elementos que comprovam a necessidade da revisão na classificação dos produtos são gritantes nas operações do Impugnante.

Entretanto, foi-lhe concedido diversas oportunidades de se retratar ou de comprovar a real origem dos produtos que constavam do seu universo negocial. Inclusive, em despacho interlocutório dessa 1ª Câmara foi-lhe oportunizado esclarecer mais uma vez esse ponto que parecia controverso, anexando, se necessário, as NFs de importação, o que não foi atendido pela Impugnante.

Portanto, nesse momento a alegação de ser a classificação entabulada pelo Fisco como mera presunção não deve prosperar.

Noutro sentido, e seguindo a lógica proposta pela Defesa, a de que existem produtos importados que carregam EANs iniciados com 789 e 790, então seria possível que algumas mercadorias importadas tivessem recebido tratamento de nacionais, mas sem prejuízo ao Sujeito Passivo.

Conforme previsão no CTN, e mais especificamente no inciso II, art. 112, está previsto que as circunstâncias do fato (código aparentemente de produto Nacional) acabaram por não permitir ao Fisco tratar, no momento do lançamento, como importados todos os produtos de origem estrangeira, e aí foi preservada a classificação proposta nos documentos. Logo, este seria um tratamento mais favorável à Autuada não justificando a necessidade de revisão no feito fiscal.

Assim, ao contrário do que pretende a Defesa, não se está diante de uma mera presunção fiscal, mas apenas de um critério razoável, utilizado pela Fiscalização, para suprir a negativa de atendimento de uma das solicitações que constaram do AIAF nº 10.000039322.11, qual seja, de informar a origem dos produtos, uma vez que os dados dos documentos fiscais, comprovadamente, não mereciam fé.

Também não merece prosperar o precedente administrativo trazido pela Impugnante no Acórdão nº 18.044/07/1ª, de que retrataria o pensamento desde CCMG,

nem indica que esta casa estará inclinada à insubsistência desta exigência fiscal, sob o argumento de que a peça se assenta em meras presunções, muito pelo contrário.

O que se depreende daquele julgamento, primeiro é que ele não seria análogo a este lançamento uma vez que lá se discutiu a desclassificação de documento fiscal por não corresponder a real operação e aqui o que se pretende combater, neste ponto, é a classificação fiscal dos produtos dentro dos documentos fiscais, uma diferença substancial.

Outra incongruência na utilização do precedente fica por conta de, naquele caso, este CCMG – Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, aprovou por maioria dos votos o lançamento, demonstrando que a decisão, mesmo não guardando analogia com o presente, ainda foi desfavorável ao Autuado, o que por si só já anularia seu propósito.

Também há que se ressaltar que o trecho da transcrição apresentada pela Impugnante, como sendo a posição deste Conselho reproduz, na verdade, o voto dissidente prolatado pela Conselheira Juliana Diniz Quirino e registrado no Acórdão. Ou seja, a Defesa quis dar ao voto vencido a ideia de que ele representaria a posição do Conselho.

De resto constata-se que os fatos geradores desta exigência fiscal são incontestáveis e provados pela emissão de documentos fiscais.

O Fisco demonstrou sobejamente isso no lançamento, especialmente no Anexo 2 que tratou da Apuração do DIFAL.

Há relação de todos os itens constantes das Notas Fiscais autuadas, não existindo inversão do ônus da prova para nenhuma das operações lançadas, logo, a arguição de presunção no presente lançamento não deve prosperar, razão pela qual rejeita-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/DIFAL CONSUMIDOR FINAL, instituído pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, incidente nas operações destinadas a não contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, apuradas no período de 01/01/19 a 30/06/21 sobre as quais ocorreram, cumulativamente ou alternativamente, falta de destaque, destaque a menor e falta de recolhimento do imposto devido.

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

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

A matéria aqui discutida, decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

Antes de adentrar propriamente nas questões meritórias, necessário se faz trazer o contexto de algumas ocorrências que antecederam à presente exigência fiscal, como bem explicitado no detalhado relatório que a acompanha.

De início, cumpre informar que a Autuada, empresa com sede no estado do Espírito Santo era, até 31/12/18, uma empresa optante pelo Regime de Recolhimento do Simples Nacional.

Também cabe o registro de que operações dessa empresa, nos exercícios de 2019 e 2020, em 6 (seis) oportunidades, em verificação da regularidade fiscal das operações de circulação de bens e mercadorias nas transportadoras, foram flagradas com irregularidades fiscais semelhantes às constantes no presente lançamento, onde seus produtos estavam sendo transportados sem o recolhimento do ICMS/DIFAL previsto na EC/87, à época devido por operação, uma vez que Autuada não era inscrita no cadastro mineiro, destacando que todas foram quitadas pelo contribuinte após a lavratura dos Documentos de Arrecadação Fiscal (DAF).

Em face dos incidentes e da constatação de outras operações, no segundo trimestre de 2021 deu-se início ao procedimento fiscal auxiliar, visando esclarecimentos e/ou a regularização das operações semelhantes às abordadas nas transportadoras.

Iniciado o processo, foram feitos vários contatos, ligações e e-mails, informando ao Contribuinte das questões indiciárias apuradas pelos cruzamentos das bases de dados da SEF/MG (NF-e e pagamentos), onde se identificavam possíveis irregularidades que poderiam ser sanadas, nos termos do art. 66 do RPTA, mas que não frutificaram.

Tais procedimentos podem ser comprovados pelo arquivo PDF anexado a esta exigência fiscal denominado “Histórico e-mails”. Nesse arquivo, juntou-se mensagens com as tratativas objetivando esclarecimentos e/ou a regularização das operações, mas sem sucesso.

Registre-se que dentro do processo como um todo, seja na atividade auxiliar, seja na ação fiscal que desaguou na presente autuação, foi oportunizado ao Contribuinte que esclarecesse a real origem dos produtos, que explicasse e justificasse a forma de cálculo do imposto devido a Minas Gerais, mas em nenhum momento

houve interesse da Impugnante em elucidar os fatos, razão pela qual o lançamento se tornou imprescindível.

Após tais esclarecimentos passa-se as análises dos pedidos formulados na peça defensiva.

A primeira contestação de mérito está posta sob o questionamento da constitucionalidade do DIFAL instituído pela EC/87, que foi feito com base na decisão do STF, que reconheceu a necessidade de Lei Complementar para regulamentar a alteração que remodelou a partilha do ICMS entre as unidades federadas, mas isto não se mostra contrário ao lançamento no período alcançado pela autuação (01/01/19 a 30/06/20).

Indiscutivelmente a EC/87, que alterou o § 2º do art. 155 da CF/88, também incluiu o art. 99 nas Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). A esta última coube complementar o regramento para incidência do ICMS sob a ótica da nova partilha e isso fica claro de uma simples leitura, menos apaixonada, da regulamentação constitucional, promovida via ADCT e objeto da EC/87.

A caprichosa atuação do Constituinte Derivado Reformador foi precisa, incluindo na própria constituição todos os elementos necessários à fluência da nova partilha do ICMS, mas na apreciação da ADI nº 5.469/DF, feita através do RE 1.287.019/DF, o STF reconheceu a repercussão geral para matéria da EC/87 que foi assentada sob o Tema nº 1.093, mas isso, por si só, não basta para que a Autuada se veja blindada frente a incidência prevista na nova ordem constitucional.

Na decisão em que o STF reconheceu a necessidade de lei complementar para cobrança do DIFAL (ainda que a Emenda tenha albergado os aspectos tributários essenciais do ICMS, aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, é bom que se registre isto), a Corte também limitou o alcance, modulando os efeitos da sentença.

Dentre as modulações ela afastou a incidência do DIFAL para as empresas optantes pelo SN desde o momento da cautelar expedida na ADI nº 5.464/DF e postergou para os demais contribuintes uma possível suspensão da incidência do DIFAL instituído pela emenda, caso não fosse editada a lei complementar até 01/01/22.

Também deixou ressalvado, naturalmente, as ações judiciais em curso, para as quais se aplicaria a tese firmada no julgamento, qual seja, a da inconstitucionalidade da cobrança até a edição da lei complementar para quem houvesse questionado a constitucionalidade da mudança.

Isso posto, para que a Autuada pudesse se beneficiar do julgado dever-se-ia ter juntado ao presente a comprovação de que postulou contra a alteração na norma até data da conclusão do julgamento (24/02/21). Esta seria a única forma de se beneficiar da decisão.

Como não consta do presente e-PTA prova da judicialização feita pelo Sujeito Passivo, assim como não constou do seu arrazoadado nenhuma menção à essas medidas, então, para a Autuada, sobrou a regra geral com a incidência do DIFAL prosseguindo normalmente até 31/12/21.

Também não há como prosperar a ponderação quanto ao fato da intimação da presente exigência (10/01/22) ter ocorrido no período da suspensão da cobrança do DIFAL instituído pela EC/87, suspensão em obediência ao princípio da noventena (alínea “c”, inciso III, art. 155 da CF/88), *vacatio legis* da LC nº 190 sancionada em 04/01/22.

O CTN, em seu art. 144, diz que “o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, (...)” o que significa dizer que até mesmo uma lei já revogada poderá ser aplicada, para alcançar fatos geradores pretéritos, se no momento da sua ocorrência, a lei ainda vigia.

O momento da formalização da exigência fiscal (recebimento da autuação), guarda estreita relação com outros primados, com por exemplo o da decadência, mas nenhuma exegese plausível em face da vacância legislativa de uma norma que, em que pese o reconhecimento judicial de sua necessidade, pela modulação da sentença, foi considerada dispensável para a tributação dos fatos constantes desta autuação.

Assim, o aproveitamento pela Autuada dos efeitos da sentença, em face da modulação inserida na decisão do STF, exigiria que os interessados tivessem pleiteado, judicialmente, o afastamento da aplicação da norma, o que não resta comprovado nos presentes autos.

A Defesa sustentou, também, que a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais para os produtos importados teria amparo no inciso I, § 4º, art. 1º da Resolução nº 13/12, entendendo que a qualidade das mercadorias importadas seria superior e, portanto, sem similaridade com os produtos nacionais, o que nem sempre é verdade, além de não ser o *mens legis* da Resolução.

Aqui também vale ressaltar o entendimento do Fisco de que a assertiva de que importados são sempre superiores aos nacionais não procede, mas ainda que fosse uma regra, o que está posto na Resolução nº 13/12 é algo diferente do silogismo engendrado pela Defesa e aqui nem dá para alegar desconhecimento, uma vez que a norma foi avocada como amparo para os atos.

No dispositivo citado, que excetua a obrigatoriedade do uso da alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais, diz que as mercadorias importadas e sem similar nacional poderão ser negociadas à alíquota de 12% (doze por cento) desde que figurem na lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), formando assim uma lista de exceções à regra geral.

E aqui também se constata que não há no processo provas de que os produtos negociados pela Autuada constavam em tal lista ao tempo da ocorrência dos fatos geradores.

No que tange ao disposto no art. 190 do Decreto nº 6.759/09, este propõe uma parametrização das avaliações no sentido de identificar a existência ou não de similaridade dos produtos estrangeiros com os nacionais, mas este regramento não se amolda ao ordenamento como uma norma preceptiva.

Se a própria Resolução que foi citada (Resolução nº 13/12) exige que os produtos importados, para gozarem da tributação normal nas operações interestaduais,



precisam constar da lista Camex, então o Decreto nº 6.759/09 só pode ser admitido no ordenamento como uma norma diretiva, tendo como signatários as autoridades responsáveis pela manutenção da lista de exceções, e não a Autuada, assim como pretendeu a Defesa.

Outra conclusão não se chega de que as avaliações quanto a existência ou não de similares nacionais não está na esfera de subjetividade dos contribuintes e sim na liberalidade atribuída a um Conselho que a legislação fala em semelhança, não em igualdade.

Mas, as inconsistências procedimentais para a utilização da “alíquota cheia” nas operações interestaduais ainda carregam outras imperfeições, uma vez que a fruição do direito de uso da alíquota (12%) impõe ao emitente dos documentos a observância de obrigações acessórias, como citar o item da lista CAMEX que assegure a inexistência de similar nacional, o que também não ocorreu no presente caso, razões pelas quais essa alegação também não deve prosperar.

Verifica-se também não prosperar a discordância para com a forma de cálculo do ICMS/DIFAL, uma vez que o lançamento seguiu à risca o que determina a legislação, inexistindo cobrança excessiva do imposto.

O processo de recomposição da Base de Cálculo tem previsão legal (inciso I, § 1º, art. 13 da LC nº 87/96 e § 15, art. 13 da Lei nº 6.763/75) e regulamentar (art. 49, Parte Geral do RICMS/02), consoante metodologia própria que está posta no inciso II, § 8º, art. 43, Parte Geral do RICMS/02 estando, do ponto de vista legal, superada a questão.

Esclareça-se que o ordenamento não comporta antinomia e que o DIFAL, surgido a partir da EC nº 87/15, é, na verdade, apenas uma redistribuição entre as unidades Federadas do imposto que já existia.

Questão elementar, quando se está tratando de ICMS, fica por conta da competência legislativa plena no tocante a operações que tenham como signatários pessoas físicas ou jurídicas sediadas ou domiciliadas em seus territórios, observado, naturalmente, as legislações supra.

Nesse contexto é que ganha ênfase os comandos normativos constantes do inciso VII, § 2º, art. 155 da CF/88, o qual se transcreve para em seguida complementar:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º- C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

A respeito, mencione-se decisão judicial sobre o tema que refuta a tese da Impugnante de que seria necessária a edição de uma lei complementar para instituir a cobrança do diferencial de alíquota:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. ICMS. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. EC 87/15. LEI 5.546/15. REGULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. É LITIGANTE DE MÁ-FÉ AQUELE QUE RECORRE DE SENTENÇA QUE LHE FOI DESFAVORÁVEL, MAS DESISTE DO RECURSO ANTES DO JULGAMENTO, E DISTRIBUI NOVÁ PETIÇÃO A OUTRO JUÍZO, COM O MESMO OBJETO, PRÉTENDENDO OBTER PRONUNCIAMENTO JUDICIAL FAVORÁVEL. 2. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA GARANTE AO ESTADO DE DESTINO A PARCELA QUE LHE CABE NA PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EVITANDO, CASO NÃO EXISTISSE, A OCORRÊNCIA DE GRAVE DISTORÇÃO NA SISTEMÁTICA NACIONAL DESSE IMPOSTO. 3. **A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NÃO INVIABILIZA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS,** EM FACE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE PREVÊ A DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS POR MEIO DO DIFAL. 4. RECURSO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. UNÂNIME.

(TJ DF 07038341720188070018 DF 0703834-17.2018.8.07.0018, RELATOR ROMEU GONZAGA NEIVA, DATA DE JULGAMENTO: 20/03/2019, 7ª TURMA CÍVEL, DATA DE PUBLICAÇÃO: PUBLICADO NO DJE: 25/09/2019. PÁG.: SEM PÁGINA CADASTRADA.) (GRIFOU-SE)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 6º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

**Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:**

*"I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;*

*II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação."*

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.  
(grifou-se)

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprouve ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da *novel* regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais, etc), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

Assim, na prática, o dispositivo constitucional determinou a reformulação da distribuição do ICMS existente, não contendo criação ou inovação para o imposto.

Indiscutivelmente esta remodelagem na sistemática de partilha do tributo, que até então renegava o destinatário consumidor final, por certo que alterou responsabilidades para os contribuintes, mas não produziu nenhuma inovação para o imposto que já é bem antigo.

Dessa feita, o processo de recomposição da base de cálculo para apuração do montante do ICMS (imposto por dentro), em qualquer de suas situações, é algo corriqueiro, constante da legislação vigente (§ 15, art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 49, Parte Geral do RICMS/02) e já superado na justiça conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº 582461 em matéria de repercussão – Tema nº 214, de forma que é questão superada.

No que diz respeito a responsabilização por infrações, no direito tributário não se perquiri o *animus*, cabendo ao agente fiscal apenas a análise subsuntiva, na qual a imputação de penalidades ao infrator independe da avaliação da sua intenção e até mesmo da efetividade dos seus atos (art. 136 do CTN), mas até a arguição de “boa-fé”, àquela altura dos acontecimentos, já não se admitia mais.

Como já retratado, mas importante reprimir, como bem demonstrado nesses autos, após os incidentes no trânsito de mercadorias em que operações da Impugnante foram flagradas transitando com irregularidades no recolhimento do DIFAL da EC/87 (6 ocorrências), o Contribuinte terminou por ser incluído no procedimento fiscal auxiliar, onde lhe foi oportunizado retificar seus procedimentos e aí sim, reduzir as penalidades e afastar a multa isolada, mas isto não aconteceu.

De uma rápida avaliação do anexo, que é parte desta autuação, denominado “Histórico e-mails”, pode-se constatar parte da saga fiscalizadora, buscando cientificar o Contribuinte das questões indiciárias verificadas via cruzamento de dados, ainda que

seja crível que ele já tivesse plena ciência da incorreção em face dos vários incidentes no trânsito.

Uma possível avaliação de “boa fé” se faria se a retificação das operações já praticadas, até o momento da primeira ocorrência no trânsito tivesse sido implementada espontaneamente e se houvesse retificação do comportamento. O que não restou evidenciado nos presentes Autos.

Em um segundo momento, pelo procedimento fiscal auxiliar iniciado no segundo trimestre de 2021, o Contribuinte foi novamente confrontado com seus atos, tendo sido permitido a ele que se explicasse ou que regularizasse as operações, mas ignorou os procedimentos fiscais e manteve a prática.

Resta indubitavelmente demonstrado que houve verdadeira manipulação das informações, alterando a classificação dos produtos no início de 2019, quando a empresa passou a ser obrigada ao recolhimento do ICMS/DIFAL instituído pela EC/87 e este foi o motivo da inclusão do anexo contendo as operações do período em que a empresa ainda era optante pelo Simples Nacional (Operações 2017/2018 – SN).

Assim, também se ressalta que a Impugnante teve nova oportunidade quando da primeira análise por essa 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, quando lhe fora concedido novo prazo para demonstrar a regularidade da classificação de seus produtos se importados ou nacionais, mas quedou-se inerte, conforme retratado pela Autoridade Fazendária. Portanto, poderia ter tornado menos oneroso o feito fiscal inclusive quanto às penalidades aplicadas.

E, conforme bem salientado pelo Fisco, não é razoável suscitar boa-fé quando se altera a classificação fiscal de mercadorias (tratou como nacional produtos importados), depois se utiliza da alíquota cheia nas operações interestaduais (12%) prejudicando a partilha do tributo em função de sua origem e ao final, alegar falta de *animus* nas infrações, requerendo o permissivo legal. Nada a prover nesse aspecto.

Sobre o precedente invocado pela Defesa, Acórdão nº 18.044/07/1ª, é fato que naquele caso entendeu a 1ª Câmara ser cabível o permissivo legal, pelo fato daquela exigência fiscal se limitar a descumprimento apenas de obrigações acessórias e sem indicativo da existência de dolo, fraude ou má-fé.

Contudo, neste caso, além da Multa Isolada, também há exigência de ICMS e da respectiva Multa Revalidação, indicando neste caso existência de óbice legal (§§ 3º e 5º, art. 53 da Lei nº 6.763/75) por estar comprovado a existência de lesão ao Erário Mineiro inviabilizando, desta forma, qualquer possibilidade de indulto a ser concedido.

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

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS correspondente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 06 de dezembro de 2022.**

**Jesunias Leão Ribeiro**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

D