

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.024/16/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000287012-81
Impugnação: 40.010138545-00
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A
IE: 261195130.10-33
Proc. S. Passivo: Fernando Westin Marcondes Pereira/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA. Imputação de falta de recolhimento de multa de mora nos recolhimentos extemporâneos do ICMS devido pela operação própria e do ICMS devido a título de substituição tributária, relativos às saídas de mercadorias descritas em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas no último dia do mês, mas lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e levadas a débito na Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) no mês correspondente à data da saída ao invés da data de emissão da NF-e. Exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 1º, inciso I da Lei nº 6.63/75. Entretanto os documentos carreados aos autos demonstram o recolhimento do ICMS/OP e do ICMS/ST nos termos do art. 2º inciso VI c/c art. 85, inciso I, alínea “a”, subalínea “a2” da Parte Geral e art. 46, inciso III do Anexo XV, todos do RICMS/02. Infração não caracterizada. Exigência fiscal cancelada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – EFD. Imputação de entrega de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, referentes à totalidade das operações de saída de mercadorias. As NF-e emitidas no último dia do mês foram lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) no mês correspondente à data de saída ao invés da data de emissão. Exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75. Entretanto restou configurado nos autos a entrega dos arquivos eletrônicos nos termos da legislação vigente. Infração não caracterizada. Exigência fiscal cancelada.

Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação decorre da constatação das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 – deixar de recolher a multa de mora nos pagamentos extemporâneos de ICMS devido pela operação própria (Anexo 1) e do ICMS devido a título de substituição tributária (Anexo 2), no período de junho de 2012 a outubro de 2014, relativos às operações de saídas de mercadorias descritas em Notas fiscais Eletrônicas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(NF-e) emitidas no último dia do mês, mas lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e levadas a débito na Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) no mês correspondente à data da saída ao invés da data de emissão da NF-e.

Exigência da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 1º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

2 – entregou em desacordo com a legislação tributária, nos meses de junho de 2012 a outubro de 2013 e de dezembro de 2013 a outubro de 2014, arquivos eletrônicos da Escrita Fiscal Digital – EFD, referentes à totalidade das operações de saída de mercadorias. As NF-e emitidas no último dia do mês foram lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) no mês correspondente à data de saída ao invés da data de emissão.

Exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/40 e acosta aos autos documentos de fls. 42/135, a saber:

- doc. 01 (fls. 42/69): cópias de procurações, de atas de assembleia geral extraordinária, do estatuto social e de documento pessoal do procurador da Autuada;
- doc. 02 (fls. 70/71): documento de arrecadação estadual;
- doc. 03 (fls. 72/90): cópias do Auto de Infração – AI e seus anexos;
- doc. 04 (fls. 91/135): cópias de Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE de saída.

Na impugnação, a Autuada contesta o Auto de Infração, com as seguintes alegações:

- quanto ao item 1 do Auto de Infração, há equívoco da Fiscalização, já que ela, Impugnante, efetuou o recolhimento do ICMS devido pela operação própria e do ICMS devido a título de substituição tributária de conformidade com o inciso VI do art. 2º do RICMS/02;

- o art. 85 do RICMS/02 estabelece que para a indústria ou comércio atacadista ou distribuidor de bebidas, como é o seu caso, o recolhimento do imposto relativo às operações próprias será efetuado até o dia 4 (quatro) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador;

- quanto ao ICMS/ST, o art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 determina que o imposto devido a título de substituição tributária seja pago até o dia 09 (nove) do mês subsequente ao da saída da mercadoria;

- como o fato gerador do ICMS/OP e do ICMS/ST, para o RICMS/02 é a saída da mercadoria e não a emissão da Nf-e, foi considerado por ela:

- para o pagamento do ICMS/OP, o dia 04 (quatro) do mês subsequente à saída da Nf-e e não o dia 04 (quatro) subsequente à emissão de tal documento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para o pagamento do ICMS/ST, o dia 09 (nove) do mês subsequente à saída da Nf-e e não o dia 09 (nove) subsequente à emissão desse documento;
- logo, a operação realizada está em sintonia com o que dispõe o RICMS/02, conforme se verifica pela simples leitura dos artigos que transcreveu;
- há equívoco da Fiscalização ao dizer que ela, Impugnante, entregou a EFD sem o registro da totalidade das operações de saídas, portanto, em desacordo com a legislação tributária;
- de acordo com o Auto de Infração, ela teria emitido Nf-e no último dia do mês, mas teria lançado de forma incorreta na base de dados da EFD no mês correspondente à data de saída e não no mês correspondente à data de sua emissão;
- contudo, os dispositivos legais que regulamentam a EFD dispõem que as escriturações devem ser realizadas com base no registro de saída e não com base na emissão da nota fiscal;
- o Ajuste SINIEF nº 2 de 2009, em sua cláusula primeira, § 3º, inciso III, determina que o contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do livro Registro de Saída;
- a EFD foi incorporada pela legislação interna do estado de Minas Gerais por meio do Decreto nº 44.992/08 que alterou o RICMS/02 inserindo modificações em seu Anexo VII;
- com isso, também o art. 44 do referido Anexo VII do RICMS/02 passou a constar que a EFD deve ser utilizada pelo contribuinte para a escrituração do livro Registro de Saídas;
- o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.16 (site da SEF/MG), orienta que, se a legislação do ICMS definir que o imposto deve ser apropriado com base na data da saída dos produtos, deve-se considerar a data de saída do produto informada no documento;
- o RICMS/02, em total sintonia com a Constituição Federal, estabelece que o fato gerador, tanto do ICMS/OP quanto do ICMS/ST, é a data da saída da mercadoria do estabelecimento;
- a obrigação acessória deve seguir a obrigação principal, sendo que, portanto, se o imposto deve ser recolhido no momento da saída, ou seja, no momento da ocorrência do fato gerador, por óbvio, que a sua escrituração também deve ser realizada com base na saída da mercadoria;
- o Manual do Registro de Saída da Nf-e, da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, determina que, para informar a data de saída quando a NF-e e o Registro de Saída estiverem em situação normal (sem contingência), o contribuinte terá as seguintes alternativas:
 - transmitir a data de saída no arquivo digital da NF-e, caso a conheça no momento de transmissão da nota;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na ausência da data de saída no arquivo digital mencionado no item 1, utilizar o REGISTRO DE SAÍDA para informá-la, antes de iniciada a operação/circulação;

- quando não informada a data de saída conforme previsto nos itens 1 e 2, considerar-se-á como efetiva saída a data de emissão, nos termos do art.11-A, § 5º Anexo V do RICMS/02.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 140/150.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação decorre da constatação das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 – deixar de recolher a multa de mora nos pagamentos extemporâneos de ICMS devido pela operação própria (Anexo 1) e do ICMS devido a título de substituição tributária (Anexo 2), no período de junho de 2012 a outubro de 2014, relativos às operações de saídas de mercadorias descritas em Notas fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas no último dia do mês, mas lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e levadas a débito na Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) no mês correspondente à data da saída ao invés da data de emissão da NF-e.

Exigência da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 1º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

2 – entregou em desacordo com a legislação tributária, nos meses de junho de 2012 a outubro de 2013 e de dezembro de 2013 a outubro de 2014, arquivos eletrônicos da Escrita Fiscal Digital – EFD, referentes à totalidade das operações de saída de mercadorias. As NF-e emitidas no último dia do mês foram lançadas na base de dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) no mês correspondente à data de saída ao invés da data de emissão.

Exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

A seguir, tem-se a análise por irregularidade:

Ausência de Recolhimento da Multa de Mora nos Pagamentos Realizados com Atraso

O Auto de Infração trata da cobrança da Multa de Mora em dobro pelo não pagamento da multa de mora em recolhimentos extemporâneos de ICMS devido pela operação própria e de ICMS devido a título de substituição tributária.

Aduz a Fiscalização que o recolhimento extemporâneo se deu em razão da Autuada adotar a escrituração das NF-e na EFD e, conseqüentemente no livro Registro de Saídas, pela data de saída e não pela data de emissão.

Como fundamento de validade dos trabalhos, a Fiscalização afirma que o estado de Minas Gerais, na normatização do livro Registro de Saídas optou pela data de emissão, a teor do art. 173, Parte 1 do Anexo V do RICMS/2002, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. A escrituração será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) constante da Parte 2 deste Anexo, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie.

(Grifou-se).

Já a Impugnante, defende a regularidade dos procedimentos com base no que dispõe o inciso VI do art. 2º do RICMS/02, no sentido de que o fato gerador do imposto ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título.

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(Grifou-se).

(...)

Observa-se, assim, da análise dos dois dispositivos apresentados, a dúvida perfeitamente justificável e verificada quando da adoção dos procedimentos referidos pela Impugnante, ainda mais em se considerando que por questão conceitual o fato gerador do tributo ocorre na saída das mercadorias.

Desta feita, diante da ausência de clareza do dispositivo legal aplicável, e considerando o efetivo recolhimento do imposto devido em todas as operações (fato incontroverso nos autos), cancelam-se as exigências relativas ao item 01 do Auto de Infração.

Entrega em Desacordo dos Arquivos Eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD

Este tópico do Auto de Infração foi lavrado diante das mesmas premissas observadas no anterior.

Trata-se da exigência de multa isolada por entrega de arquivos eletrônicos da Escrita Fiscal Digital – EFD, sem o registro da totalidade das operações de saídas, portanto em desacordo com a legislação.

Conforme argumenta a Fiscalização, há relação entre as duas irregularidades tratadas na autuação, uma vez que os lançamentos a destempo na EFD, em razão das Nf-e emitidas no último dia do mês terem sido lançadas na base de dados da EFD no mês correspondente à data de saída e não no mês correspondente à data de sua emissão, geraram não só o recolhimento extemporâneo do ICMS sem acréscimos legais, como também a entrega de arquivos da EFD em desacordo com a legislação tributária.

Portanto, com os mesmos argumentos invocados no tópico anterior, cancelam-se as exigências deste item.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Cindy Andrade Morais, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Maria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor) e Andréia Fernandes da Mota.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2016.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.024/16/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000287012-81	
Impugnação:	40.010138545-00	
Impugnante:	Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A IE: 261195130.10-33	
Proc. S. Passivo:	Fernando Westin Marcondes Pereira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme acima evidenciado, a autuação se refere à:

- 1) falta de recolhimento da multa de mora, em função de pagamentos de ICMS/OP e ICMS/ST, extemporaneamente;
- 2) entrega dos arquivos eletrônicos referentes a EFD, em desacordo com a legislação tributária (sem o registro da totalidade das operações de saídas).

Em ambas as situações, o fato caracterizador da infração diz respeito ao critério utilizado para apuração da obrigação principal e, por consequência, da obrigação acessória dela decorrente, haja vista que a Contribuinte se valeu da data de saída das notas fiscais, enquanto, no entendimento da Fiscalização, deveria ser a data de emissão dos referidos documentos.

A decisão majoritária concluiu que estava correto o procedimento da Autuada, ao utilizar-se da data de saída das notas fiscais.

Ocorre, todavia, que não é o que se depreende, a meu ver, pela análise da legislação pertinente.

Em primeiro lugar, cumpre distinguir o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS e a forma de apuração e pagamento da obrigação principal, definidas na legislação estadual.

O Regulamento do ICMS mineiro – aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, em seu art. 2º, inciso VI, estabelece:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme evidencia esse dispositivo, a “saída” da mercadoria, a qualquer título, é fato gerador do imposto.

Porém, para a apuração do valor a ser recolhido, o RICMS/02 possui uma série de regras.

O art. 65 da Parte Geral, assim dispõe:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

Note-se que, via de regra, o valor do ICMS a ser apurado, por período, resulta da diferença entre o imposto devido pela saída e o imposto cobrado pela entrada das mercadorias.

Para operacionalizar tal dispositivo, existe a definição normativa sobre o registro/escrituração dos documentos fiscais.

Ao tratar da escrituração, o art. 127, Parte Geral do RICMS/02, menciona:

Art. 127. A escrituração dos livros e documentos fiscais será feita pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pela legislação tributária, com base nos documentos relativos às operações ou às prestações realizadas.

(Grifos acrescidos).

No que diz respeito, especificamente, às operações de saídas, objeto da presente discussão, cuidaram os arts. 172 e 173 da parte 1 do Anexo V do citado RICMS/02, ao tratar do livro Registro de Saídas, de prescreverem:

Do Registro de Saídas

Art. 172. O livro Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, destina-se à escrituração da prestação de serviço e da saída de mercadoria, a qualquer título, promovidas pelo estabelecimento.

Parágrafo único. Serão também escriturados:

(...)

Art. 173. A escrituração será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) constante da Parte 2 deste Anexo, sendo permitido o registro conjunto dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie.

(Grifos acrescidos).

E ainda, o art. 83 da Parte Geral do RICMS/02 esclarece:

Art. 83. Na hipótese de escrituração do documento fiscal em período de apuração posterior ao de sua emissão, o recolhimento do imposto, com os acréscimos legais, será efetuado por meio de documento de arrecadação distinto, observado o seguinte:

I - o documento fiscal será escriturado no livro Registro de Saídas, com a anotação na coluna "Observações", do valor do imposto a recolher;

II - no final do período de apuração, o valor escriturado na forma do inciso anterior será lançado no campo "Observações" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), com anotação de que o imposto foi recolhido nos termos deste artigo.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se também na hipótese de escrituração de documento fiscal complementar.

(Grifos acrescidos).

Pela análise dos dispositivos retrotranscritos, fica patente que, para apuração e recolhimento do imposto devido, a escrituração dos documentos fiscais deverá observar a data de emissão dos respectivos documentos.

Somente por essas considerações, entendo que estaria correto o lançamento, visto que a legislação tributária não deixa dúvidas quanto à adoção da data de emissão dos documentos fiscais para efeitos de escrituração e, via de consequência, de apuração e recolhimento do imposto devido.

Ademais, melhor sorte não assiste à Autuada, em relação às suas alegações de que o fato gerador do ICMS, conforme previsto no regulamento do ICMS mineiro, é a saída da mercadoria e não a emissão da nota fiscal.

As definições contidas na legislação, acima expostas, em nada contrariam a regra de que o fato gerador do ICMS ocorre na "saída das mercadorias", uma vez que este conceito se refere à "saída jurídica" da mercadoria e não à "saída física" do estabelecimento do contribuinte.

José Eduardo Soares de Melo (ICMS: Teoria e Prática; 7.ed., São Paulo, Dialética), ao tratar dos elementos da regra-matriz de incidência do ICMS, diante da definição contida no art. 155, inciso II da CF/88 que prevê que o *ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias*, assim dispõe:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos *juridicamente relevantes; circulação e mercadorias*, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.

(...)

Ataliba Ressalta que 'é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. (...) Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias'.

(...)

'Circulação' é passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio (Paulo de Barros Carvalho).

(...)

Circular significa, para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, *circula* para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por *titularidade de uma mercadoria*, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, *sendo ou não seu proprietário* (disponibilidade jurídica).

(...)

Não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz 'circulação', quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria'.

Oportuna lição de que **'não há identidade entre circulação física ou econômica** (inapreensível juridicamente) **e circulação jurídica.** Tanto é assim que, juridicamente, os imóveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo'. Por isso ressalta: 'Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente é a circulação dela resultante'. (...)

Lapidariamente, Carvalho de Mendonça oferece conceito de 'circulação': as mercadorias passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias'.

...o texto constitucional compreende unicamente circulação jurídica, atrelada à ‘mercadoria’, conceito exclusivo aos lindes do direito mercantil...
(Grifos acrescidos).

Uma vez discorrido sobre os elementos que compõem a regra-matriz de incidência do ICMS, o ilustre doutrinador aborda, ainda, a expressão “saída”, como aspecto temporal da hipótese de incidência, isto é, o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS.

Vejamos:

A ‘saída’ – eleita pelo legislador como elemento do fato gerador (Lei Complementar nº 87/96 – art. 12, I) – compreende o aspecto de tempo previsto na norma, uma vez que os fatos imponíveis ocorrem em um determinado momento, porque, nesse instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa de direito público e, correlatamente, uma obrigação para o sujeito passivo.

(...)

Paulo de Barros Carvalho ensina:

‘Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária, como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de uma certa prestação pecuniária’.

(...)

Constata-se que **a ‘saída’, além de não estar explicitada no texto constitucional, por si só, não constitui situação exclusiva e fundamental para a compreensão do tributo, pois torna-se imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil.**

Pondera-se a respeito de situações em que, a mera saída de bens do estabelecimento, não tem o condão de obrigar ao lançamento do tributo, ...

(...)

Não se pode ignorar, outrossim, os negócios de venda para entrega futura, ou os casos de transmissão de propriedade de mercadorias, ou título que as represente, sem que as mesmas transitem pelo estabelecimento do alienante, ou do destinatário...

(Grifos acrescidos).

Note-se, portanto, diante das análises aqui relatadas, que a circulação de mercadorias está atrelada ao negócio jurídico realizado e que um dos marcos temporais para definição do momento em que se dá a incidência do imposto, é a saída, que, no caso em exame, está configurada pela emissão da nota fiscal.

Não há, assim, que se cogitar de que a saída do estabelecimento deve ser a saída física, até porque existem situações, como mencionado, de ocorrência de venda, sem que a mercadoria transite pelo estabelecimento destinatário, como a hipótese de “venda à ordem”, prevista no art. 304, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, onde a nota fiscal é emitida pelo vendedor remetente, em nome do adquirente originário e será entregue à terceiro, por ordem daquele, se tratando, portanto, de uma remessa simbólica, ou seja, não ocorrerá a saída física da mercadoria vinculada a esse documento fiscal.

Nesse sentido, importante destacar, ainda, a abordagem de Célio Kalume (ICMS: Didático; Belo Horizonte, 2011, Del Rey), ao tratar, também, do aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto:

Ora, primeiramente, a tradição não é requisito para a incidência do ICMS. Este grava o negócio jurídico (aspecto material). É verdade que a doutrina apregoa que a circulação a que se refere a norma constitucional é aquela que implica a transferência de propriedade. Mas o núcleo da hipótese é o próprio negócio, sendo a circulação mero adjetivo. Tanto que a Magna Carta se refere à operação relativa à circulação, ou seja, não exige a transferência como condição para a tributação (apenas que o negócio com ela se relacione).

Por força da lei complementar (não da Constituição) que a elegeu como aspecto temporal, na maior parte das vezes o tributo incide quando da saída da mercadoria. Mas, tratando-se de operação com cláusula CIF (sendo a entrega por conta do vendedor), a tradição somente ocorrerá em momento posterior à saída. No entanto, o imposto já terá incidido. Se a obrigação tributária somente surgisse com a tradição (nesse caso o imposto seria sobre a circulação e não sobre a operação), o sujeito ativo teria que aguardar a entrega da mercadoria para exigir o tributo).

Diante dessas observações, é curioso notar que a legislação mineira, em várias situações, exige o recolhimento do imposto antes da saída da mercadoria ou no momento da saída, como, por exemplo, nas situações abaixo definidas pelo art. 85, Parte Geral do RICMS/02:

Do Prazo de Recolhimento do Imposto

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:
(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - no momento da saída da mercadoria, quando se tratar de:

(...)

V - no momento do fornecimento do documento fiscal relativo à operação ou à prestação de serviço, quando aquele for emitido por repartição fazendária

(...)

XIII - antes da saída da mercadoria em decorrência de alienação promovida em leilão, falência ou concordata, ou de bens do espólio, pelo leiloeiro, síndico, comissário ou inventariante.

(Grifos acrescidos).

Portanto, diante de todas as questões até aqui colocadas, torna-se necessário concluir que o recolhimento do ICMS ocorreu intempestivamente, resultando, ainda, em entrega de arquivos em desacordo com a legislação tributária.

Não prosperam, também, os demais argumentos apresentados pela Impugnante, conforme bem debatido quando da Manifestação Fiscal apresentada.

Por fim, cabe mencionar que os itens 1 e 2 do Auto de Infração se referem à mesma fundamentação, ora externada, uma vez que estão relacionados entre si, pois os lançamentos realizados intempestivamente na EFD – Escrituração Fiscal Digital, se deram em razão das Nf-es, emitidas no último dia do mês, terem sido lançadas na base de dados da EFD do mês correspondente à data de saída de tais documentos e não no mês correspondente à data de sua emissão. Assim, tal procedimento resultou nas duas infrações contidas no lançamento, estando, portanto, corretas as exigências.

Diante do exposto, considero procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2016.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira