

Acórdão: 23.070/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000970901-48
Impugnação: 40.010145838-01
Impugnante: Rodobens Comércio e Locação de Veículos Ltda.
CNPJ: 65.993453/0029-02
Proc. S. Passivo: Márcio Luiz Bernardino/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15. 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. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem a correta indicação do valor do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL) devido ao estado de Minas Gerais. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “F”, do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com veículos novos importados e destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido 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, por consequência, além do ICMS DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art.56, inciso II, e a Multa Isolada cominada no art. 54, inciso VI, ambos da citada Lei nº 6.763/75, sendo esta última decorrente da falta de indicação, nos respectivos documentos fiscais, do valor do imposto devido.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02);
- Anexo 1: Relatório Fiscal Contábil (fls. 008/14);
- Anexo 2: Resumo do Crédito Tributário Devido (fls. 15/16);
- Anexo 3: Apuração do Crédito Tributário por Notas Fiscais (fls. 17/19);
- Anexo 4: Demonstrativo de Cálculo do DIFAL por Notas Fiscais (fls. 20/22);
- Anexo 5: Cópias reprográficas das Notas Fiscais Autuadas (fls. 23/40);
- Anexo 6: Resposta ao AIAF – Protocolo 030/2018 (fls. 41/43).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada, por meio de seu representante legal, apresenta Impugnação às fls. 53/56, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

De início, esclarece que, após instada pela Fiscalização a apresentar os motivos pelos quais não fora recolhido o ICMS DIFAL, justificou que tal se deu devido ao fato de que as operações em questão ocorreram de forma *presencial*, o que, no seu entendimento, importa no descabimento da exigência do diferencial de alíquotas.

Na sequência, a Impugnante aduz que, tendo sido constatada a utilização, nos documentos fiscais por ela emitidos, do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 6108 (“*Venda de mercadorias para outros Estados*”), foi providenciada a correção do erro, mediante emissão de Carta de Correção, oportunidade na qual o referido código CFOP foi alterado para 5405 (Venda de mercadoria – Operação Interna).

Isto posto, após transcrever excertos da legislação tributária do estado do Rio de Janeiro, que reputa assente com o seu entendimento, a Impugnante pondera que não teria havido, *in casu*, a subsunção das operações autuadas à hipótese de incidência do DIFAL, uma vez que os veículos em questão foram retirados, pelos próprios adquirentes, em seu estabelecimento situado no estado do Rio de Janeiro, fato este que, a seu ver, denota a caracterização de uma operação *interna*, e não interestadual, conforme entende a Fiscalização.

Por fim, pede o cancelamento do feito fiscal.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 102/118, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Para tanto, valendo-se das disposições contidas no Convênio ICMS nº 93/15, bem como na Lei nº 6.763/75 e no Regulamento do ICMS (RICMS), entende configurada a obrigação de recolhimento do DIFAL, nos termos exigidos no Auto de Infração.

No tocante à mencionada alteração do CFOP constante dos documentos fiscais emitidos pela Impugnante, a Fiscalização assevera que o Ajuste SINIEF nº 01/07 veda expressamente a utilização de Carta de Correção para este fim.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para demonstrar as suas afirmações, reproduz as notas fiscais objeto da autuação e reafirma que tais documentos acobertaram operações *interestaduais*, e não operações internas, como alega a Impugnante.

Ao final, após reiterar que a Emenda Constitucional nº 87/15 não faz qualquer distinção entre operações presenciais ou não presenciais, a Fiscalização justifica a exigência da penalidade isolada cominada e pede a manutenção do lançamento.

DECISÃO

Consoante relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com veículos novos importados e destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido 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, além do ICMS DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada cominada no art. 54, inciso VI, ambos da citada Lei nº 6.763/75, sendo esta última decorrente da falta de indicação, nos respectivos documentos fiscais, do valor do imposto devido.

Vê-se, portanto, que a controvérsia ora posta à apreciação desta E. Câmara de Julgamento cinge-se, em última instância, à interpretação das inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15, bem como pelas normas legais e regulamentares daí decorrentes.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 5º

(...)

§ 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 para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13

(...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02) cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 1º

(...)

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.

(...)

§ 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, o RICMS/02 assim dispôs:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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, aprovou 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.

Como é sabido, durante o tempo em que tramitou no Congresso Nacional, a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ficou conhecida como “*PEC do Comércio Eletrônico*”. Todavia, como bem assinalado pela Fiscalização, o escopo da norma vai muito além deste segmento econômico específico, atingindo toda e qualquer operação ou prestação destinada a não contribuinte do ICMS.

Neste sentido, enquadram-se no âmbito 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 (como no caso dos autos), enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

Demais disso, há que se ressaltar o fato de que a norma constitucional absolutamente não distingue se a operação em questão ocorreu de forma presencial ou não presencial, uma vez que, em ambos os casos, restou constitucionalmente determinada a repartição da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino.

Cabe lembrar, a propósito, que esta é exatamente a mesma regra que sempre prevaleceu nas operações e prestações realizadas entre contribuintes do imposto. Com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito, tendo sido emitido documento fiscal em que figure como destinatário um contribuinte do ICMS estabelecido em outra unidade da Federação, a aplicação da alíquota *interestadual* há de ser observada independentemente de se tratar de operação presencial ou não presencial.

No caso em apreço, resulta incontroverso (e isso é admitido pela própria Impugnante) que os adquirentes dos veículos são pessoas físicas (não contribuintes do ICMS) domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

A toda evidência, o simples fato de o veículo haver sido retirado, pelo comprador, no próprio estabelecimento da Impugnante no Rio de Janeiro não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, hipótese esta ensejadora da exigência do diferencial de alíquotas devido a este Estado, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço.

Não é demais lembrar que a nova regra constitucional inaugurada com a Emenda nº 87/15, também quanto a este aspecto, em nada difere do que já prevalecia nas operações interestaduais realizadas (no caso, sob cláusula FOB) entre contribuintes do imposto.

Com efeito, a diferença entre a disciplina anterior (aplicável entre contribuintes) e as novas regras (válidas quando o destinatário, situado em outra unidade da Federação, *não* é contribuinte do imposto) cinge-se, basicamente, à responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, a qual é atribuída, neste último caso, ao próprio remetente da mercadoria.

Isto posto, nos termos do disposto no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcrito, incumbe à Impugnante o dever de recolher o DIFAL devido a Minas Gerais, observada, para fins de definição da base de cálculo, as disposições contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do citado Regulamento.

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

No tocante à penalidade isolada cominada, tendo em vista que a emissão das respectivas notas fiscais não se deu em conformidade com as disposições constantes da Norma Técnica 2015.003 – versão 1.40/15, no âmbito das quais exige-se que sejam indicados no documento fiscal os valores devidos a título de DIFAL, a Impugnante violou o comando contido no art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02, sendo-lhe exigida, por consequência, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei 6.763/75, combinado com o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Júnior (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.070/18/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000970901-48	
Impugnação:	40.010145838-01	
Impugnante:	Rodobens Comércio e Locação de Veículos Ltda. CNPJ: 65.993453/0029-02	
Proc. S. Passivo:	Márcio Luiz Bernardino/Outro(s)	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, 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.

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com veículos novos importados e destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido 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, por consequência, além do ICMS DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art.56, inciso II, e a Multa Isolada cominada no art. 54, inciso VI, ambos da citada Lei nº 6.763/75, sendo esta última decorrente da falta de indicação, nos respectivos documentos fiscais, do valor do imposto devido.

Destaca-se, contudo, que não houve fato gerador do ICMS no caso em questão, pelos motivos a seguir expostos.

O Direito Tributário é o ramo do Direito Público que disciplina, por meio de regras e princípios próprios, as relações jurídicas decorrentes da atividade financeira do Estado de captação de tributos dos particulares. Para isso, os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), que são os detentores da competência constitucional tributária, devem editar leis próprias que criem as normas jurídicas tributárias.

A doutrina tributarista possui uma série de definições para o tributo, que também possui sede legal no artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

Art. 3º tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse sentido, o tributo, dentre suas conceituações, é definido e composto pela hipótese de incidência tributária, que é o elemento econômico do mundo fenomênico (ser) previsto abstratamente na norma jurídica tributária (mundo do dever ser), que enseja o surgimento da relação jurídico-tributária, sendo a descrição legal e abstrata dos fatos materiais eleitos pelo legislador para figurar na norma jurídico tributária.

E, a hipótese de incidência se desdobra em cinco aspectos essenciais à concretização da relação jurídico tributária:

- i) Aspecto material: aponta o comportamento da pessoa física ou jurídica, que é o cerne do fato impositivo, é “ser”, “fazer” ou “dar”, sempre ligado a um verbo e seu complemento, por exemplo, “circular mercadoria”.
- ii) Aspecto pessoal: determina os sujeitos da obrigação tributária;
- iii) Aspecto temporal: é a indicação do momento em que se reputa ocorrido o fato impositivo;
- iv) Aspecto quantitativo: define a base de cálculo e alíquota da obrigação tributária, ou seja, o valor devido pelo contribuinte;
- v) Aspecto espacial: é a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência.

Conforme ensina Augusto Becker, toda e qualquer hipótese de incidência, ao realizar-se acontece num determinado tempo e espaço. A regra jurídica ao preestabelecer os fatos que integralizarão a hipótese de incidência, logicamente também predetermina as coordenadas de tempo e as de lugar para a realização de hipótese de incidência.

Por outro lado, o fato gerador é a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato econômico abstratamente previsto na norma tributária, ou seja, é a realização fática da hipótese de incidência.

Vê-se que, a hipótese de incidência e o fato gerador não possuem o mesmo significado, porque aquela é o critério material que descreve, de forma abstrata, na norma jurídica tributária, um fato jurídico econômico, ao passo que este é a materialização daquela no mundo concreto, que oportuniza o surgimento da obrigação tributária.

Para tal concretização da obrigação tributária, é válido aqui classificar os fatos geradores quanto à estrutura, como o faz a doutrina tradicional, em fatos geradores simples e complexos, e quanto ao processo de sua formação, em complexivos, instantâneos ou continuados.¹

Define-se como simples o acontecimento uno e singelo, de modo que, a implicação temporal está em que, ocorrido o fato (acontecido empiricamente), verifica-se o fato impositivo (nasce, portanto, a obrigação tributária). A eclosão do efeito jurídico magno e principal se dá a cada ocorrência concreta do fato previsto.

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, pag. 98.

No caso, o aspecto temporal do ICMS se dá, e implica a ocorrência do fato gerador, no momento em que há circulação jurídica da mercadoria, considerando a completude do negócio jurídico realizado.

Nesse espeque, destaca-se também o aspecto espacial tributário, que qualifica um fato como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação tributária, quando ele é realizado no âmbito territorial de validade da lei.

No presente caso, vale esmiuçar as características do ICMS, dentre as peculiaridades dos aspectos de sua hipótese de incidência tributária, para ocorrência do fato gerador, especialmente no que diz respeito aos diferenciais de alíquotas interestaduais, para contribuintes ou não do imposto:

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;

(...)

§ 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;

O aspecto material preponderante e decisório do fato gerador que enseja a cobrança de ICMS do contribuinte, é a circulação de mercadoria. Contudo, vale destacar que não se trata de mera circulação de mercadoria.

Como ensina Roque Antonio Carraza:

“... Podemos afirmar, portanto, que por meio do ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) de dar uma mercadoria. De sorte que, notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil.

(...) O fato imponível ocorre quando o comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria. Só há que se falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria.”²

² CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, pag. 62,63.

Extraí-se do trecho acima conclusão essencial à ocorrência do fato gerador do ICMS: deve haver a transferência de titularidade da mercadoria, e não sua mera circulação.

E, nesse sentido, indaga-se, qual o momento em que há transferência de titularidade? Remete-se então às classificações do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, relativa ao ICMS.

Visto que deve haver a transferência de titularidade da mercadoria, sob ato jurídico mercantil, este se concretiza, ou se encerra, **com a tradição da coisa.**

Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho averbam que:

“(…) operação e circulação de mercadorias são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para a delimitação d hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência de domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil, etc.), nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência de domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade.³

Vê-se que, exaurida a exigência de circulação de mercadoria – caracterizando-se operação jurídica com transferência de titularidade, e tradição da coisa, indaga-se em seguida sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Tal aspecto, ao remetermos ao conceito de espacial, é o local onde o fato gerador ocorre.

Reafirma Roque Antonio Carraza:

“(…) que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitânciados seguintes pressupostos: a) realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); c) a existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e d) o propósito de lucro imediato, com a entrega (traditio) da coisa.⁴

³ “A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda sem tradição ou entrega das mercadorias”, in Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 168.

⁴ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, p. 65.

Nesse sentido, a operação menos complexa ocorrida para incidência do ICMS, de forma objetiva, é a operação comercial – com transferência de titularidade, tradição da coisa, em determinado local, com propósito de lucro imediato.

No caso verifica-se que, embora a Emenda Constitucional em questão tenha alterado a incidência do ICMS, a regra é disposta para as operações interestaduais, ou seja, naquelas em que há determinada complexidade no aspecto material, temporal e espacial, quanto à circulação da mercadoria.

Exemplifica-se o fator espacial e temporal de natureza complexa: uma mercadoria que é adquirida pelo consumidor final, via internet, e é enviada pelo comerciante, que tem seu estabelecimento em estado diferente daquele de residência do consumidor final, via transportadora ou correio. Atenta-se para a evidente não ocorrência da tradição da coisa no momento da aquisição, configurando complexidade ao ato, e o não encerramento dos aspectos que determinam o fato gerador do tributo naquele tempo e espaço.

Exemplifica-se o fator espacial e temporal de natureza simples: uma mercadoria é adquirida pelo consumidor final, no estabelecimento comercial, de modo que, a tradição da mercadoria é realizada imediatamente. Vê-se que há transferência de titularidade da coisa, tradição, encerrando os aspectos material, espacial e temporal, quanto à circulação de mercadoria.

No caso da presente autuação, o consumidor final, residente e domiciliado no Estado de Minas Gerais, deslocou-se ao Estado do Rio de Janeiro, e lá realizou operação jurídica de aquisição de veículo, no estabelecimento autuado.

Verifica-se que não houve a encomenda do veículo, transportado em momento posterior e entregue ao consumidor de forma efetiva no Estado de Minas Gerais, ou seja, a tradição da coisa, ocorreu no Estado do Rio de Janeiro.

A hipótese de incidência – em todos os aspectos, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, **foi encerrada no momento da tradição da coisa**, no estabelecimento situado no estado do Rio de Janeiro.

Classifica-se, portanto, **operação interna**, e não operação interestadual.

O fato do consumidor final - já em posse e propriedade do veículo, não contribuinte do imposto, ter circulado a mercadoria em momento posterior à tradição e efetiva transferência de titularidade entre os estados em questão, não enseja a incidência do ICMS diferencial de alíquota, que é devido em operações interestaduais.

Destaca-se que, embora a regra constitucional trazida pela Emenda Constitucional 87/2015, não diferencie a forma pela qual ocorrem as operações – presenciais ou não presenciais, não há que se desconsiderar o iter percorrido pela hipótese de incidência tributária do ICMS.

No presente caso, considera-se que, o cerne da incidência de ICMS diferencial de alíquota, esbarra nos aspectos material, espacial e temporal, da hipótese de incidência tributária, de modo que, é necessário – e justamente o que não ocorre na operação autuada, que a operação jurídica da mercadoria seja realizada de forma

interestadual – de um estado para o outro, com a característica de mercancia ainda em trâmite.

Ainda citando o ilustre jurista Roque Antonio Carraza, “(...) *de fato, não tipificam operações mercantis as transferências de coisas corpóreas (...). Simples circulações físicas passam ao largo do ICMS.*”

Vale dizer também que, ainda que plausível a alteração constitucional promovida, tendo em vista a pretensa repartição de receitas **para as operações efetivamente interestaduais**, sem, contudo, diferenciar – como era anteriormente, contribuinte ou não do ICMS, não há de se desconsiderar as nuances técnicas que transcendem o intuito do legislador.

Para tanto, a análise da hipótese de incidência tributária é basilar ao entendimento da norma constitucional posta, porquanto faz-se essencial à subsunção do fato à norma, além da relevância da exequibilidade tributária envolvida na questão.

Por todo o exposto, diante da análise dos elementos de provas constantes dos autos, bem como dos fundamentos supracitados, conclui-se pela não ocorrência do fato gerador do ICMS diferencial de alíquota, tendo em vista a inexistência de operação interestadual, sendo para tanto, operação interna no Estado do Rio de Janeiro, o que, em consequência, afasta a aplicabilidade da Emenda Constitucional 87/15.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2018.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**