

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.838/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001758529-93
Impugnação: 40.010151434-90
Impugnante: Diamantina Veículos Ltda
CNPJ: 04.542610/0001-78
Proc. S. Passivo: Júlio Rodrigo Xavier Meira
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção, retenção a menor, falta de recolhimento e recolhimento a menor 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. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e das Multas Isoladas previstas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da mencionada lei. Entretanto, merece reparo o lançamento, para excluir as multas isoladas por ausência de pressupostos legais de cabimento.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção, retenção a menor, falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 30/06/19, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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 e as Multas Isoladas estabelecidas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/49, acompanhada dos documentos de fls. 51/2.536, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 2.545/2.550.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada em 29/06/21, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 30/06/21.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção, retenção a menor, falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 30/06/19, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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 e as Multas Isoladas estabelecidas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que o Sujeito Passivo faz pedido 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).

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:

§ 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 face aos fundamentos e documentos constantes dos autos.

A matéria 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.

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

(...)

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante contesta o lançamento alegando que a falta de recolhimento do ICMS/DIFAL se deve 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.

Nesse sentido, pondera que não teria havido, *in casu*, a subsunção das operações autuadas à hipótese de incidência do DIFAL, uma vez que as mercadorias relativas ao setor automotivo em questão foram retiradas, pelos próprios adquirentes, em seu estabelecimento situado no estado da Bahia, fato este que, a seu ver, denota a caracterização de uma operação interna e não interestadual, conforme entende a Fiscalização.

No entanto, 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 essa é exatamente a mesma regra que sempre prevaleceu nas operações e prestações realizadas entre contribuintes do imposto. Com 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 que os adquirentes dos produtos relacionados ao meio automobilístico 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 das mercadorias haverem sido retiradas, pelo comprador, no próprio estabelecimento da Impugnante em outro estado 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 Minas Gerais, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço.

Não é demais lembrar que a nova regra constitucional inaugurada com a Emenda Constitucional nº 87/15, também quanto a esse 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 ICMS/DIFAL, a qual é atribuída, neste último caso, ao próprio remetente da mercadoria.

A Impugnante defende a tese da inexistência da norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento. Nesse sentido, aduz que a EC nº 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar nº 87/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisa que, se a Lei Complementar nº 87/96 não faz previsão do recolhimento do ICMS/DIFAL, e se o regramento estadual do ICMS deve se ater à lei complementar, conclui serem inválidas as disposições da legislação estadual relativas ao tema.

Tal entendimento, contudo, não merece prosperar, com base nos argumentos apresentados adiante.

De fato, segundo a Constituição da República, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No entanto, cabe ao estado membro legislar de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (art. 24, inciso I, § 3º):

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

(Grifou-se)

Assim, não tendo a União exercido a sua competência para estabelecer normas gerais sobre ICMS, compete aos estados membros legislar sobre o referido imposto de forma plena.

Dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75 quanto no RICMS/02, conforme legislação posta anteriormente.

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 NOVA PETIÇÃO A OUTRO JUÍZO, COM O MESMO OBJETO, PRETENDENDO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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.

O lançamento imputou ainda, a cobrança das Multas Isoladas estabelecidas nos incisos VIII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, todos do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII- por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...) (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se denota dos dispositivos acima citados, a incorreção na emissão do documento fiscal sofrerá a imputação da pena, quando deixar de consignar ou assinalar a menor, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à operação própria ou à substituição tributária.

Contudo, a base de cálculo do ICMS/DIFAL não se enquadra em situação fiscal que possa ser considerada operação própria do emitente do documento fiscal e muito menos encontra previsão para ser considerada como vinculada às atividades sujeitas à substituição tributária.

Imperioso ressaltar a correção da alegação da Fiscalização em sua diligente manifestação nos autos, quanto à obrigatoriedade da informação em campo próprio da NFe, tanto da BC, quanto do ICMS devido para a unidade de destino, inserida pela NT 2015.003 – versão 1.40/15, e ainda, a obrigatoriedade da informação no campo “Dados Complementares” do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, na forma disposta na mesma nota técnica e na NT SINIEF nº 03/15.

Todavia, existe a necessidade de as multas isoladas aplicadas estarem atreladas a fatos subsumidos às normas em perfeita sintonia, o que não é o caso dos autos. Noutro horizonte, melhor sorte teria a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por se amoldar com maior perfeição às infringências, como tem ocorrido em decisões desta casa, vale a referência aos Acórdãos nºs 23.445/19/1ª e 23.672/21/3ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as multas isoladas por ausência de pressupostos legais de cabimento. Vencida, em parte, a Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho (Relatora), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2021.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.838/21/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001758529-93	
Impugnação:	40.010151434-90	
Impugnante:	Diamantina Veículos Ltda	
	CNPJ: 04.542610/0001-78	
Proc. S. Passivo:	Júlio Rodrigo Xavier Meira	
Origem:	DF/Teófilo Otoni	

Voto proferido pela Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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 retenção, retenção a menor, falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/16 a 30/06/19, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e as Multas Isoladas estabelecidas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Veja-se, entretanto, que, no presente caso, não houve fato gerador do ICMS, conforme argumentos expostos a seguir.

A definição de tributo, nos termos do art. 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.

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.

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

1) Material: aponta o comportamento da pessoa física ou jurídica, que é o cerne do fato imponível, é “ser”, “fazer” ou “dar”, sempre ligado a um verbo e seu complemento, por exemplo, “circular mercadoria”;

- 2) Pessoal: determina os sujeitos da obrigação tributária;
- 3) Temporal: é a indicação do momento em que se reputa ocorrido o fato impositivo;
- 4) Quantitativo: define a base de cálculo e alíquota da obrigação tributária, ou seja, o valor devido pelo contribuinte;
- 5) 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 têm o mesmo significado, uma vez que 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 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.

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

Já o aspecto espacial tributário, qualifica um fato como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação tributária, quando ele é realizado no âmbito territorial de validade da lei.

Importante falar das 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:

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

(...)

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 simples circulação de mercadoria, devendo haver a transferência de titularidade da mercadoria, conforme entendimento de Roque Antonio Carraza.²

Tendo em vista 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 argumentam 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

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

jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade.³

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 espacial, é o local onde o fato gerador ocorre.

Roque Antonio Carraza reafirma que:

(...) o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos 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

No caso verifica-se que, embora a Emenda Constitucional nº 87/15 tenha alterado a incidência do ICMS, a regra é disposta para as operações interestaduais, 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, as vendas realizadas pelo sujeito passivo, localizado em Vitória da Conquista, no estado da Bahia, foram feitas de forma presencial, tendo as mercadorias sido retiradas pelos próprios consumidores. Ademais, as notas fiscais e ordens de serviço constantes dos autos demonstram que todas as

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.

operações ocorreram dentro do estabelecimento comercial da Autuada e com a presença física do consumidor final.

Assim, a hipótese de incidência, em todos os aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), foi encerrada no estabelecimento situado no estado da Bahia, tendo ocorrido operação interna, e não operação interestadual.

O fato do consumidor final ter circulado, 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.

Saliente-se que, embora a regra constitucional trazida pela Emenda Constitucional nº 87/15, não diferencie a forma pela qual ocorrem as operações, presenciais ou não presenciais, não há que se desconsiderar o caminho 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 que a operação jurídica da mercadoria seja realizada de forma interestadual (de um estado para o outro), justamente o que não ocorre na operação autuada.

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 da Bahia, o que, em consequência, afasta a aplicabilidade da Emenda Constitucional nº 87/15.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2021.

**Paula Prado Veiga de Pinho
Conselheira**