

Acórdão: 23.128/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002196638-64
Impugnação: 40.010153505-41
Impugnante: C Blindados S.A.
CNPJ: 22.811775/0001-80
Proc. S. Passivo: Fabia Elaine da Silva Moreira/Outro(s)
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – 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/88, 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.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no município de Barueri/SP, deixou de recolher o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), no período de julho de 2017 a junho de 2020, incidente em operações com mercadorias (autopeças) destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República/88, 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 da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 23/39, requerendo, ao final, a sua procedência.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 274/281, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Das Prefaciais

Inicialmente a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, por falta de fundamentação e motivação, além de cerceamento de defesa.

Diz que prestou todos os esclarecimentos solicitados pelo Fisco em momentos anteriores à lavratura do Auto de Infração, apresentando todos os fundamentos fáticos e jurídicos para, segundo o seu entendimento, o correto enquadramento das suas operações em operações internas, não sujeitas ao DIFAL, entretanto seus argumentos foram desprezados pela autoridade fiscal.

Todavia, razão não lhe assiste.

Conforme afirmado pelo Fisco, justamente por não terem sido acatados os argumentos da Contribuinte, no sentido de que não seria devido o DIFAL, é que foi lavrado o presente Auto de infração, em relação ao qual, verifica-se que contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e a penalidade aplicada encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, em estrita consonância ao estabelecido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Induidoso que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foi concedido à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no município de Barueri/SP, deixou de recolher o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), no período de julho de 2017 a junho de 2020, incidente em operações com mercadorias (autopeças) destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República/88, 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 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega em sua defesa, em síntese, que não há incidência do DIFAL sobre as operações objeto da autuação, uma vez que presta serviço de blindagem automotiva, de que trata o item 14.01 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, sendo que “...as partes, peças e vidros já são direta e imediatamente aplicados na execução da blindagem em veículos em mero trânsito em seu estabelecimento, de forma que em nenhum momento ocorre a circulação isolada e interestadual das mercadorias na execução da blindagem.”

Destaca que a execução dos serviços é realizada em seu estabelecimento no estado de São Paulo, onde a Impugnante recebe os veículos e, após a realização do serviço de blindagem, disponibiliza os veículos de propriedade de seus clientes para retirada.

Cita resposta de consulta de contribuinte da SEFAZ/SP esclarecendo que: “...o eventual fornecimento de partes e peças relativas a essa prestação caracteriza-se como operação interna, sujeita à aplicação da alíquota interna do ICMS, não sendo devido o diferencial de alíquota para o estado onde o usuário final se situa.”

Transcreve também, respostas da SEF/MG a consultas de contribuintes externando o entendimento, segundo o disposto no § 5º do art. 42 do RICMS/02, de que: “consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro.”

Dessa forma as operações, segundo seu entendimento, são caracterizadas como internas e o imposto devido ao estado de São Paulo, não havendo que se falar em recolhimento de diferencial de alíquota, o que ensejou a emissão das Notas Fiscais autuadas com o CFOP referente a operações internas.

Há que se destacar que a matéria ora discutida decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República/88 (CR/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:

CR/88

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse contexto, 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

Importa ressaltar que, para apurar o imposto devido e exigido nos autos, o Fisco obedeceu a tais comandos legais, bem como ao art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), também incluído pela EC nº 87/15, que estabeleceu uma regra transitória (para o período de 2016 a 2018), no intuito de mitigar os efeitos causados pela alteração dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988.

Citada regra foi reproduzida no Convênio ICMS nº 93/15 e internalizada no estado de Minas Gerais por meio da Lei nº 21.781/15, cujo art. 10 determina que, nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual será partilhado entre os estados de origem e de destino, cabendo ao estado de Minas Gerais os seguintes percentuais:

Lei nº 21.781/15

Art. 10. Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, cabendo ao Estado de Minas Gerais:

I - quando o consumidor final da mercadoria, bem ou serviço se encontrar localizado em seu território:

a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

(destacou-se)

Portanto, considerando que o período autuado corresponde a julho de 2017 a junho de 2020, o Fisco, corretamente, exigiu apenas a parcela do imposto que cabe ao estado de Minas Gerais, nos termos do art. 99, inciso II, do ADCT da CF/88 e art. 10, inciso I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 21.781/15.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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, 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.

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 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 ocorrida ou não com a presença do adquirente no estabelecimento que realizou a operação de venda da mercadoria.

A toda evidência, o simples fato de a mercadoria ser retirada pelo comprador, e ocorrer a sua “tradição” no próprio estabelecimento da Impugnante, não é suficiente para descaracterizar a operação como interestadual, quando destinada a não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da Federação, hipótese esta ensejadora da exigência do diferencial de alíquotas devido, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço tendo em vista que os destinatários são residentes e domiciliados neste Estado.

Lembrando que a nota fiscal é o documento que espelha o negócio jurídico, operação de circulação de mercadoria, realizado entre o vendedor e o comprador, frise-se que, no caso em apreço, resulta incontroverso (e isso é admitido pela própria Impugnante) que os adquirentes das mercadorias são pessoas físicas (não contribuintes do ICMS) domiciliadas e residentes em Minas Gerais, sendo indiscutível que se tratam de operações interestaduais e não internas como quer fazer crer a Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Deveras, 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.

Por outro lado, a Impugnante cita resposta de consulta de contribuinte da SEFAZ/SP dando conta de que “...o eventual fornecimento de partes e peças relativas a essa prestação caracteriza-se como operação interna, sujeita à aplicação da alíquota interna do ICMS, não sendo devido o diferencial de alíquota para o estado onde o usuário final se situa.”

Com a devida vênia, o critério que define se a operação é interna ou interestadual é o da circulação jurídico/econômica da mercadoria expressa no documento fiscal emitido para o acobertamento da respectiva operação, isto é, o aspecto espacial relacionado ao efetivo fluxo da tradição da mercadoria do vendedor para o comprador, considerando-se o local onde se situar o estabelecimento daquele e o endereço de domicílio ou residência deste, considerando para tanto, o que estiver expressamente indicado na referida documentação fiscal, que, como dito, em relação às operações objeto da autuação, estão todos localizados no estado de Minas Gerais.

Não há nos autos, em relação às operações objeto da autuação, qualquer destinatário que tenha também endereço situado na mesma unidade da Federação da Autuada, ou seja, São Paulo.

Quanto às também citadas respostas da SEF/MG a consultas de contribuintes externando o entendimento de que são consideradas operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro, há que se destacar que o § 5º do art. 42 do RICMS/02 assim prescreve:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 5º Para o efeito de aplicação de alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro.

Todavia, como bem pontua a Fiscalização, a regra transcrita é bastante objetiva e restritiva em relação ao seu alcance e, como se verifica dos autos, o caso em questão não se trata de consertar ou reparar algo que se quebrou ou deixou de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

funcionar, mas sim de instalação de blindagem em determinados veículos, incorporando a eles novos atributos.

Assim, reitera-se, todas as operações que foram objeto da presente autuação têm como destinatários consumidores finais localizados nesta unidade da Federação, conforme se verifica pela documentação fiscal objeto de exigência acostada aos autos, caracterizando, sem sombra de dúvidas, operações interestaduais sujeitas à incidência do DIFAL.

Posto isso, 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.

Assim, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fernanda de Oliveira Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 07 de abril de 2022.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente

P

| |
|------------------------------------------------------------|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|------------------------------------------------------------|

| | | |
|-------------------|---------------------------------------------|---------------|
| Acórdão: | 23.128/22/2 ^a | Rito: Sumário |
| PTA/AI: | 01.002196638-64 | |
| Impugnação: | 40.010153505-41 | |
| Impugnante: | C Blindados S.A. CNPJ: 22.811775/0001-80 | |
| Proc. S. Passivo: | Fabia Elaine da Silva Moreira/Outro(s) | |
| Origem: | DF/Teófilo Otoni | |

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no município de Barueri/SP, deixou de recolher o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), no período de julho de 2017 a junho de 2020, incidente em operações com mercadorias (autopeças) destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República/88, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre do entendimento de que não ocorreu o fato gerador do ICMS DIFAL, de acordo com os fundamentos que passa a elucidar.

Preliminarmente é imprescindível destacar que restou incontroverso nos autos que todos os fatos geradores objeto da presente autuação foram realizados no Estado de São Paulo, pois apesar da interpretação diversa da norma, a Fiscalização confirma que “o simples fato do serviço ter sido prestado e a mercadoria ter sido retirada pelo comprador no próprio estabelecimento da Impugnante no Estado de São Paulo, não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS(...) (fls. 277)”.

A Fiscalização sustenta que, ainda que o serviço e a mercadoria tenham sido adquiridos pelo consumidor em sua loja física, no Estado de São Paulo, como consta o endereço de residência do consumidor no documento fiscal, seria este o elemento determinante para definir que trata de uma operação interestadual.

Por oportuno, os documentos carreados pela Impugnante às fls. 42/268, comprovam efetivamente que os serviços e as mercadorias foram adquiridos no seu estabelecimento, situado no Estado de São Paulo.

Feito estes esclarecimentos sobre as provas que constam nos autos, salutar destacar a norma que deve ser observada no caso em tela.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz todas as regras que devem nortear a arrecadação e as normas que podem ser elaboradas pelos Entes - União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

O Código Tributário Nacional em seu art. 3º defini o que é o tributo:

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.

Sendo certo que a hipótese de incidência, conforme ensinamentos do Doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹, é composta pelos critérios:

- i) material: “resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem consideramos os condicionantes de tempo e de lugar.
- ii) pessoal: é o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto;
- iii) temporal: aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo;
- iv) quantitativo: define a base de cálculo e alíquota da obrigação tributária, ou seja, o valor devido pelo contribuinte;
- v) espacial: nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico.

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.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo, 5. Ed: Quartier Latin, 2009.

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.²

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 imponible (nasce, portanto, a obrigação tributária). A eclosão do efeito jurídico magno e principal se dá a cada ocorrência concreta do fato previsto.

No caso, o aspecto temporal do ICMS se dá, e implica a ocorrência do fato gerador, no momento em que ocorre 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, é imprescindível destacar os principais pontos 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;

² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo, ed. Malheiros, 2011, pag. 98.

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 imponible 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.³”

Denota-se que para se concretizar o fato gerador do ICMS, é imprescindível que ocorra 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.⁴”

³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, pag. 62,63.

⁴ “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.

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 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 (tradição) da coisa.⁵

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.

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.

Conforme destacado no voto vencido proferido no acórdão 23.070/18/1ª, pela Conselheira Mariel:

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, a Fiscalização somente pela análise das notas fiscais, nas quais constam o endereço de residência dos consumidores, sem apurar todos os elementos da hipótese de incidência do ICMS- DIFAL, entendeu que as operações objeto do lançamento, seriam operações interestaduais. Em que pese a

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, p. 65.

Impugnante ter encaminhado os esclarecimentos atinentes aos respectivos fatos geradores, conforme denota-se dos documentos carreados às fls. 91/229.

Conforme denota-se das provas que constam nos autos, às fls. 42/268, que acabou ficando incontroverso diante da manifestação da Fiscalização, é possível apurar que tratam de operações que iniciaram e encerraram no Estado de São Paulo, quando o consumidor final levou o veículo para instalar partes e peças aplicadas na prestação de serviços de blindagem automotiva, oportunidades nas quais estas partes e peças foram adquiridas e instaladas.

Verifica-se que nestas hipóteses não há nenhuma prova nos autos que as mercadorias teriam sido encomendadas e transportadas em momento posterior, com a entrega ao consumidor de forma efetiva no Estado de Minas Gerais. Na realidade, no que tange as operações retratadas nos documentos carreados às fls. 42/268, restou comprovado estas operações, inclusive a tradição da coisa, ocorreram no Estado de São Paulo.

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 de São Paulo.

Classifica-se, portanto, operação interna, e não operação interestadual. Aliás, conforme prevê a legislação do Estado de São Paulo.

O fato do consumidor final - já em posse e propriedade da mercadoria, 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 nº 87/15, 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 os aspectos técnicos que transcendem o intuito do legislador.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 07 de abril de 2022.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**

CCMIG