

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.566/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001182051-01  
Impugnação: 40.010149185-28  
Impugnante: Falcon Estaleiros do Brasil Ltda.  
CNPJ: 20.138365/0001-94  
Proc. S. Passivo: Gustavo Dalla Valle Baptista da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

### **EMENTA**

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

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no município de Osasco/SP, com atividade principal de “*fabricação, reparação e comercialização de embarcações, bem como seus cascos, peças, partes e acessórios e prestação de serviços de manutenção de assistência técnica*”, deixou de recolher ICMS, no período de abril de 2016 e fevereiro de 2017, 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, respeitando, inclusive, o disposto no art. 99, inciso II, do ADCT da Constituição da República.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/42, acompanhada dos documentos de fls. 43/94, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 100/113.

### **DECISÃO**

## **Da Preliminar**

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que *“a documentação juntada pela fiscalização é notoriamente insuficiente para amparar uma exigência fiscal tal como lançada”*.

Alega que a Fiscalização *“não demonstrou qual o meio utilizado para chegar nos cálculos apontados nas planilhas constantes do anexo I do Auto de Infração”*, desrespeitando a regra contida no art. 142 do CTN.

Destaca que *“não basta a simples consignação dos dispositivos legais e valores exigidos, mas o auto de infração deve demonstrar o lastro dos valores imputados pela fiscalização, levando o contribuinte a adequada interpretação”*.

Conclui que *“o lançamento se torna nulo por evidente equívoco cometido pela fiscalização no que tange a falta de apresentação de forma analítica da metodologia de cálculo que culminou na autuação da empresa, acarretando cerceamento de defesa e violando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa”*.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois a planilha elaborada pela Fiscalização, constante do Anexo I do Auto de Infração (fls. 10), demonstra com clareza a apuração do crédito tributário, cujo embasamento legal foi devidamente indicado no Relatório do Auto de Infração.

Os dados apresentados nessa planilha foram extraídos das notas fiscais objeto de autuação, emitidas pela Autuada, que se encontram anexadas às fls. 12/14, compondo o Anexo II do Auto de Infração.

Portanto, o presente lançamento contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas 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, e, inclusive, no art. 142 do CTN.

Induidoso que a Autuada 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.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

## **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no município de Osasco/SP, com atividade principal de “*fabricação, reparação e comercialização de embarcações, bem como seus cascos, peças, partes e acessórios e prestação de serviços de manutenção de assistência técnica*”, deixou de recolher ICMS, no período de abril de 2016 e fevereiro de 2017, 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.

Embora devidamente intimada, conforme “Auto de Intimação nº 659/2018” e Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000028360.49 (fls. 02/05), a Contribuinte não apresentou a comprovação do devido recolhimento do ICMS/DIFAL.

As notas fiscais objeto de autuação foram acostadas aos autos pelo Fisco, às fls. 12/14, compondo o Anexo II do Auto de Infração, das quais foram extraídos os valores que integram a planilha de fls. 10 (Anexo I do Auto de Infração), elaborada para apuração do crédito tributário.

O Fisco exigiu o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

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

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

### Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

**II - quando o consumidor final da mercadoria, bem ou serviço se encontrar localizado em território de outro Estado:**

a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

(destacou-se)

Portanto, considerando que o período autuado corresponde a abril de 2016 e fevereiro de 2017, 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;

***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;*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega improcedência do Auto de Infração, ao argumento de que *“diferentemente do que entendeu a fiscalização, as operações autuadas tratam de verdadeiras operações internas de venda de mercadorias, e não interestaduais”*.

Declara que as vendas descritas nas notas fiscais objeto de autuação, anexadas às fls. 69/70 e 79 (Docs. 03 e 07 da impugnação), foram realizadas para consumidor final não contribuinte do ICMS e entregues presencialmente na Marina Astúrias, em Guarujá/SP, conforme “Termo de Entrega e Aceite de Embarcação”, acostado às fls. 72 dos autos (Doc. 04 da impugnação) e informações constantes do campo “dados adicionais” das Notas Fiscais nºs 421 e 712.

Acrescenta que, de acordo com as determinações da NORMAM-03/DPC, os destinatários das notas fiscais objeto de autuação preencheram o respectivo “Termo de Responsabilidade”, para fazer o registro das embarcações descritas nos documentos fiscais, informando o endereço residencial no estado de São Paulo, de acordo com os documentos anexados às fls. 74/75 e 81 (Docs. 05 e 08 da impugnação, respectivamente).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No intuito de corroborar sua boa-fé, a Impugnante ressalta que a embarcação adquirida pelo destinatário constante da Nota Fiscal nº 421 “*restou registrada na Capitania dos Portos de São Paulo com o seu endereço no Estado de São Paulo, conforme comprova o Título de Inscrição de Embarcação (Doc. 06)*”, juntado às fls. 77 dos autos.

Da mesma forma, a embarcação adquirida pelo destinatário constante da Nota Fiscal nº 721 “*restou registrada na Delegacia da Capitania dos Portos em São Sebastião/SP, com seu endereço no Estado de São Paulo, conforme protocolo ora apresentado (Doc. 09)*” às fls. 83.

Registra, ainda, que um dos destinatários das notas fiscais objeto de autuação apresentou declaração de residência no estado de São Paulo, conforme fls. 85/86 dos autos (Doc. 10 da impugnação).

Entende, então, que as informações e os documentos apresentados demonstram que se trata de operações internas, sendo o ICMS devido ao estado de São Paulo, nos termos do art. 52, § 3º, do Regulamento do ICMS/SP.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, restou demonstrado nos autos que a Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, efetuou vendas de bens/mercadorias a pessoas físicas (não contribuintes de ICMS), cujo domicílio é efetivamente no estado de Minas Gerais, o que configura fato gerador do ICMS/DIFAL, nos termos da legislação tributária já citada, estando, assim, correta a competência deste estado de exigir a parcela do imposto que lhe cabe.

Vale trazer o seguinte comentário do Fisco em sua manifestação:

No caso em questão, é incontroverso que os adquirentes das mercadorias são pessoas físicas, não contribuintes do ICMS, porém o impugnante alega que os destinatários finais possuem endereço no Estado de São Paulo, não apresentado, entretanto, nenhum comprovante que ateste a sua residência no referido Estado, apresentando apenas o registro da embarcação na capitania dos porto em nome do Sr. Marcelo Martins Patrus e o local de entrega para o Sr. Hélio Alves Rocha, onde o mesmo preencheu um termo de responsabilidade informando o endereço no Estado de São Paulo, e apresentou uma declaração de residência, onde, Luciano Alves Rocha declara que o Sr. Hélio Alves Rocha reside em São Paulo, conforme fl 85, anexa ao PTA.

Destaca-se que, às fls. 112 dos autos, o Fisco trouxe informações extraídas de consultas ao banco de dados da Receita Federal, que confirmam a tese de que os consumidores finais, constantes das notas fiscais objeto de autuação, são residentes e domiciliados no estado de Minas Gerais.

Noutra vertente, a Defesa afirma que, “*como regra, as vendas presenciais a consumidor final, entregues dentro do Estado do remetente são consideradas operações internas, independentemente do domicílio do consumidor final*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que “no caso em tela os destinatários finais são pessoas físicas, sem registro de ICMS, e adquiriam os produtos para uso próprio, em São Paulo, onde retiraram os bens “no balcão””, fato que, no seu entendimento, “não gera DIFAL”.

Defende que, “nas operações em que o cliente realiza a compra fora de seu Estado de origem e ele mesmo retira a mercadoria, a lei não prevê o recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS/DIFAL e este foi o caso dos autos”.

Cita os arts. 11, inciso I, alínea “a”, e 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 para sustentar que “a lei determina que para o feito da cobrança do ICMS o local da operação deve ser o estabelecimento onde está a mercadoria no momento do fato gerador, definindo a norma como sendo o nascimento do fato gerador, o momento da saída da mercadoria de estabelecimento do contribuinte”.

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 que se encontram corretamente identificados nas notas fiscais autuadas são pessoas físicas (não contribuintes do ICMS) domiciliadas e residentes em Minas Gerais.

A toda evidência, o simples fato de o comprador ter recebido o bem/mercadoria 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.

Posto isso, incumbe à Autuada o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitera-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, respeitando, também, a repartição da receita entre os estados de origem e de destino, prevista no art. 99, inciso II, do ADCT da CF/88 para fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2016 a 2018.

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

Vale registrar que essa matéria já foi objeto de análise e julgamento neste Conselho de Contribuintes, destacando, a título de exemplo, a decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.362/20/2ª:

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DIFAL), INCIDENTE EM OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO ESTABELECIDOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 155, § 1º, ITEM 11, DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA MENCIONADA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante traz consultas respondidas pela SEFAZ/SP (Docs. 11 e 12 da impugnação – fls. 88/94 dos autos), que, segundo ela, analisam operações idênticas ao caso concreto, determinando “*que deve ser recolhido o ICMS como operação interna e com a alíquota do Estado de São Paulo*”.

Assim, requer que o mesmo entendimento exposto nas respostas às consultas mencionadas seja aplicado sobre os produtos/embarcações descritos nas notas fiscais objeto de autuação, não sendo devido o ICMS/DIFAL ao estado de Minas Gerais.

Todavia, conforme bem destacado pelo Fisco, o remetente da mercadoria, responsável pelo recolhimento do ICMS/DIFAL na operação destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da Federação, deve observar a legislação da unidade Federada de destino da mercadoria, nos termos da Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/15:

### CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

### C O N V Ê N I O

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

(...)

Cláusula sexta O contribuinte do imposto de que trata a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Assim, no presente caso, considerando que as notas fiscais objeto de autuação foram destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no estado de Minas Gerais, a Autuada deve observar toda a legislação tributária mineira pertinente à matéria.

No tocante à exigência da multa de revalidação, a Impugnante requer que *“seja cancelada ou, quando menos, minorada”*, *“tendo em vista toda situação fática e, em especial, da ausência de dolo em sua conduta, vez que agiu nos exatos termos da legislação vigente e das orientações emitidas pelo Estado de São Paulo”*.

Contudo, a multa de revalidação foi exigida pelo Fisco nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Nayara Atayde Gonçalves Machado, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos e o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	23.566/20/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001182051-01	
Impugnação:	40.010149185-28	
Impugnante:	Falcon Estaleiros do Brasil Ltda. CNPJ: 20.138365/0001-94	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Dalla Valle Baptista da Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no município de Osasco/SP, com atividade principal de “*fabricação, reparação e comercialização de embarcações, bem como seus cascos, peças, partes e acessórios e prestação de serviços de manutenção de assistência técnica*”, deixou de recolher ICMS, no período de abril de 2016 e fevereiro de 2017, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em uma venda que realizou de forma presencial ao consumidor final em seu estabelecimento.

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, no caso em comento, de acordo com os fundamentos que passa a elucidar.

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 define 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 Carvalho<sup>1</sup>, é composta pelos critérios:

---

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

- 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.

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.<sup>2</sup>

---

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (Grifou-se)

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.<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup>

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

<sup>3</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, pag. 62,63.

<sup>4</sup> “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.

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.<sup>5</sup>

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 nº 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, o consumidor final, residente e domiciliado no estado de Minas Gerais, deslocou-se ao estado de São Paulo – no município de Osasco, e lá realizou operação jurídica de aquisição de mercadorias, no estabelecimento autuado.

Verifica-se que não houve a encomenda das mercadorias, 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 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.

<sup>5</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo, Ed. Malheiros, 2015, p. 65.

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.

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

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2020.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**