

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.969/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001716838-52
Impugnação: 40.010151026-37
Impugnante: Trilha Vip Comércio de Veículos, Peças e Acessórios Ltda
CNPJ: 05.086380/0001-42
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - 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. 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – BASE DE CÁLCULO - DESTAQUE A MENOR/FALTA DE DESTAQUE. Constatou-se que o contribuinte consignou a menor e deixou de consignar em documento fiscal, referente à remessa de mercadorias a destinatário mineiro, a base de cálculo do ICMS, sem estar em conformidade com as disposições contida da Nota Técnica 2015.003 – versão 1.40/15. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Correta a exigência remanescente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (indicação a menor) e XXXVII (falta de indicação) da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento 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 e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatada ainda a consignação a menor ou falta de consignação da base de cálculo, em desconformidade com as disposições constantes da Nota Técnica 2015.003 – versão 1.40/15, nos meses de maio de 2016 e fevereiro de 2018.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (indicação a menor) e XXXVII (falta de indicação) da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada foi exigida nas operações em que não foi informado (ocorrência 09.001.001 – janeiro de 2016 a junho de 2019) ou foi informado a menor (ocorrência 09.001.002 – maio 2016 a abril 2017) nas notas fiscais o “Valor total do ICMS Interestadual UF Destino” e “Valor da BC do ICMS na UF de Destino”.

Destaca a Fiscalização que em algumas notas fiscais (ocorrência 09.001.999 – abril de 2016 a junho de 2019) o contribuinte informou o diferencial de alíquota corretamente mas não recolheu.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 33/40.

A Fiscalização reformula o crédito tributário às fls. 811/814 acatando em parte alegações da Defesa (mercadoria devolvida).

Devidamente intimada a Autuada adita sua Impugnação às fls. 819/833, repetindo sua Impugnação Inicial, junta relação das Notas Fiscais objeto da autuação e alega que os códigos de operação haviam sido incorretamente preenchidos, mas retificados por Carta de Correção para constar o CFOP 5108, e reitera que as operações não estariam sujeitas ao ICMS-DIFAL.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 972/978, refuta as alegações da Defesa e ratifica o lançamento com a reformulação efetuada.

Em sessão realizada em 15/07/21, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 29/07/21.

Em função de reiterada manifestação da Impugnante de que as operações não atrairiam a incidência do diferencial de alíquota e de uma enormidade de documentação juntada de forma pouco estruturada, em 29/07/21 a Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 983, que é respondido pelo da Autuada às fls. 988/996.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 998/1002.

Às fls. 1004/1012 a Autuada ratifica sua manifestação e junta planilhas e documentos em meio eletrônico, com manifestação da Fiscalização às fls. 1015/1019.

Em sessão realizada em 09/12/21, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 14/12/21, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator), André Barros de Moura (Revisor) e Geraldo da Silva Datas, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 811/814.

DECISÃO

Conforme relatado, autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento 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 e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Constatada ainda a consignação a menor ou falta de consignação da base de cálculo, em desconformidade com as disposições constantes da Nota Técnica 2015.003 – versão 1.40/15, nos meses de maio de 2016 e fevereiro de 2018.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (indicação a menor) e XXXVII (falta de indicação) da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada foi exigida nas operações em que não foi informado (ocorrência 09.001.001 – janeiro de 2016 a junho de 2019) ou foi informado a menor (ocorrência 09.001.002 – maio 2016 a abril 2017) nas notas fiscais o “Valor total do ICMS Interestadual UF Destino” e “Valor da BC do ICMS na UF de Destino”.

Destaca a Fiscalização que em algumas notas fiscais (ocorrência 09.001.999 – abril de 2016 a junho de 2019) o contribuinte informou o diferencial de alíquota corretamente mas não recolheu.

A Impugnante, *a priori*, pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, por entender aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Entretanto, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito a recolhimento a menor e falta de de ICMS, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Reitera-se que constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2016 somente se espiraria em 01/01/22, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração e foi regularmente intimada em 11/11/20, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 23.

Quanto ao mérito propriamente dito, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 em questão foram retiradas, pelos próprios adquirentes, em seu estabelecimento situado no estado de São Paulo, 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 são não contribuintes do ICMS, domiciliados e residentes em Minas Gerais, todos corretamente identificados nas notas fiscais autuadas.

A toda evidência, o simples fato de a mercadoria haver sido retirada, 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.

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.

Ressalte-se que em relação à alegada devolução de mercadoria, após análise dos documentos apresentados em sede de impugnação, a Fiscalização entendeu assistir razão ao Impugnante, ao verificar que consta tanto na Nota Fiscal nº 6742 emitida em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01/04/16 quanto na NF nº 6879, emitida em 26/04/16, o mesmo produto, destinado inclusive ao mesmo consumidor. Como o produto em questão trata-se de um veículo automotor, perfeitamente identificado por meio do Renavam, a Nota Fiscal nº 6.742 foi excluída e reformulado o crédito tributário.

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.

No tocante à Multa Isolada exigida, referida penalidade foi exigida nas operações em que: 1) não foi informado (ocorrência 09.001.001 – janeiro de 2016 a junho de 2019); ou 2) foi informado a menor (ocorrência 09.001.002 – maio de 2016 a abril de 2017) nas notas fiscais o “Valor total do ICMS Interestadual UF Destino” e “Valor da BC do ICMS na UF de Destino”.

Ademais, a Impugnante ainda deveria ter lançado no campo “Informações Complementares” do DANFE, os valores referentes à tributação do ICMS para a unidade Federativa (UF) de destino, segundo informa a NT SINIEF nº 03/15. A Impugnante violou o comando contido no art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02, sendo-lhe exigida, por consequência, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (indicação a menor) e XXXVII (falta de indicação) da Lei nº 6.763/75.

Cabe destacar que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada é ratificada pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar o trabalho fiscal foi realizado nos exatos termos da legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 09/12/21. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 811/814. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que ainda excluía as exigências referentes ao grupo de operações retratadas nos documentos de fls. 160/613 dos autos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2021.

**Marco Túlio da Silva
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P

Acórdão: 23.969/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001716838-52
Impugnação: 40.010151026-37
Impugnante: Trilha Vip Comércio de Veículos, Peças e Acessórios Ltda
CNPJ: 05.086380/0001-42
Origem: DF/Teófilo Otoni

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 recolhimento 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 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, especificamente no que tange ao grupo de operações retratadas nos documentos de fls. 160/613 dos autos, 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 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

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

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.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 imponível (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.

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

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;

(...)

(Destacou-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 merda circulação de mercadoria.

Como ensina Roque Antonio Carraza:

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

(...) O fato imponível ocorre quando o comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria. Só há que se falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação

mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria.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

(...)

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

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

Reafirma Roque Antonio Carraza:

“(...) que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitânciados seguintes pressupostos: a)

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.

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.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 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, a Fiscalização somente pela análise das notas fiscais, nas 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, excetuado a reformulação, seriam operações interestaduais.

Todavia, conforme denota-se das provas que constam nos autos, especificamente no que tange aos documentos carreados às fls. 160/613, é possível apurar que tratam de operações que iniciaram e encerraram no Estado de São Paulo, quando o consumidor final levou o veículo para realizar reparos na oficina da Impugnante, oportunidades nas quais as peças foram adquiridas e trocadas.

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

Destaca-se que são provas robustas, sendo notas fiscais das peças, nas quais citam de forma expressa as ordens de serviços, que indicam os serviços que foram prestados, inclusive, em determinadas hipóteses, ligados a revisão dos veículos. A título de exemplo, cita-se as notas fiscais: NFe nº 8860 – OS nº 4617 – revisão dos 30 mil ou 40 mil km, troca das peças/mercadorias citadas, cliente da oficina; NF-e nº 9020 – OS nº 4713. Revisão 24 meses ou 30 mil km, troca das peças/mercadorias, cliente da oficina; NF-e nº 9244 OS nº 4830, revisão 30 ou 40 mil km, troca das peças/mercadorias, cliente da oficina.

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. 160/613, 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 parcialmente o lançamento, considerando a reformulação do débito, e ainda, para excluir as exigências referentes ao grupo de operações retratadas nos documentos de fls. 160/613 dos autos.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2021.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**

CC/MG