

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.037/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000948850-26
Impugnação: 40.010145525-31
Impugnante: Motoryachts Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda.
CNPJ: 10.562282/0001-74
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo Campos Elia/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/ RJ

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de mercadoria, em outra unidade da Federação, para consumidor final, não contribuinte do imposto no estado de destino, nos termos do art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.6” do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO - BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL. Constatada a falta de consignação em documento fiscal da base de cálculo do ICMS diferencial de alíquotas (DIFAL), referente à remessa de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação para consumidor final, não contribuinte do imposto no estado de destino. Infração caracterizada nos termos do art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS/DIFAL) devido ao estado de Minas Gerais em decorrência de operação interestadual que destinou mercadoria (embarcação Phantom 500 HT, ano 2009) a consumidor final, não contribuinte do imposto, no mês de janeiro de 2016.

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

- falta de consignação, em documento fiscal, da base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota, termos do art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, adequada nos termos do inciso I, § 2º do citado artigo da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/33, acompanhada dos documentos de fls. 35/74, com os seguintes argumentos:

- alega que efetuou o devido recolhimento do imposto para o estado remetente da mercadoria;

- assevera que a operação configura-se como venda feita em "balcão", isto é, presencial, no próprio estabelecimento, com retirada da mercadoria (embarcação Phantom 500 HT, ano 2009) junto à Marina onde estava localizada, pelo próprio comprador quando da aquisição;

- informa que não houve a contratação de frete, não houve transporte e segundo seu entendimento não ocorreu a operação interestadual, ainda que o adquirente resida no estado de Minas Gerais;

- destaca que a orientação constante do *site* da Secretaria de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro – SEF/RJ é que venda presencial destinada a não contribuinte do ICMS, residente em outra unidade da Federação, é considerada operação interna, e todo o imposto incidente na operação será devido à unidade de origem da mercadoria;

- sustenta que o domicílio ou estabelecimento do adquirente, consumidor final, é irrelevante para a caracterização da operação, pois é somente o local onde é realizada a entrega;

- acrescenta que, no caso em exame, tanto a venda quanto a entrega da mercadoria foram realizadas no balcão, em Angra dos Reis/RJ, reporta-se à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 264 para comprovação da operação;

- reitera que a caracterização da retirada presencial se dá com a entrega imediata do produto ao próprio comprador, independentemente de estar domiciliado em outra unidade da Federação;

- entende que se está diante de uma operação interna, que o CFOP e a alíquota deverão ser de venda dentro do estado do Rio de Janeiro e, por conseguinte, não há recolhimento a ser feito a título de diferencial de alíquota;

- aduz que restou demonstrado nos autos que a operação configurou-se como sendo de venda presencial e, ainda, o consumidor final teve o bem entregue dentro do estado do remetente, por conseguinte as exigências fiscais devem ser canceladas.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 76/81, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada em 01/08/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 07/08/18.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS/DIFAL) devido ao estado de Minas Gerais em decorrência de operação interestadual que destinou mercadoria (embarcação Phantom 500 HT, ano 2009) a consumidor final, não contribuinte do imposto, no mês de janeiro de 2016.

- falta de consignação, em documento fiscal, da base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota, nos termos do art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02.

Inicialmente, verifica-se que a NF-e nº 264, anexada às fls. 19 dos autos, foi emitida com o Código Fiscal de Operação (CFOP) nº 6102, relacionado à saída de mercadorias para fora da unidade da Federação, portanto, pelo CFOP da operação mercantil informado à Fiscalização, o Contribuinte estaria formalizando uma venda interestadual, uma vez que o código operacional a ser utilizado em operações internas, no estado do Rio de Janeiro, seria o CFOP nº 5102.

Registra-se por oportuno, que a Autuada apresentou carta de correção eletrônica à NF-e nº 264, em 17/05/17, ou seja, cerca de 03 (três) meses antes da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000.023.175-13 de fls. 02, recebido pela Impugnante em 23/08/17, conforme Aviso de Recebimento – AR, acostado às fls. 03.

Na retrocitada carta, a Impugnante explicitou a venda de balcão da embarcação, objeto do lançamento fiscal, e sua retirada na Marina Verolme de Angra dos Reis - RJ, todavia manteve o CFOP nº 6102 para este tipo de operação.

Não obstante o erro formal de emissão do documento fiscal, a real classificação da operação comercial realizada pelo Contribuinte, ou seja, se foi interna ou interestadual, deve ser aferida à luz do aspecto material, espacial e temporal da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Nesse diapasão, nos termos do art. 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar (LC) nº 87/96, o local da operação, para fins de cobrança e definição do estabelecimento responsável é o do estabelecimento onde se encontre a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador e o art. 12, inciso I da LC nº 87/96 define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Esses dispositivos legais supracitados são normas gerais de tributação do ICMS que uniformizam diretrizes para a instituição deste imposto estadual para todos os estados membros e o Distrito Federal, com o escopo de se evitar a guerra fiscal, dirimir eventuais contradições das normas instituidoras do ICMS para cada ente político estadual ou distrital, e por conseguinte impedir a bitributação e o conflito de competência no âmbito do ICMS.

Salienta-se que sob o amparo de tal arcabouço jurídico, ainda que o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 87/15 tenha alterado a sistemática das operações interestaduais do ICMS destinados a consumidor final, as normas gerais de tributação do ICMS anteriores para as operações interestaduais permanecem as mesmas, pois o grau de abstração deste tipo de norma, consubstanciada em lei complementar, permite a sua permanência como fundamento de validade jurídica das novas normas estaduais ou distritais instituidoras da nova sistemática, ao teor do art. 146, incisos I e III, alínea “a” e art. 155, § 2º, inciso XII ambos da Constituição da República de 1988 – CR/88.

Cumprir destacar que, no estado de Minas Gerais a instituição das novas regras de tributação do ICMS/DIFAL para as operações interestaduais com o consumidor final rege-se pela Lei nº 21.781/15, regulamentada pelo Decreto nº 46.930/15, de modo que o novo diferencial de alíquota passou a ser exigido a partir de 01/01/16.

Diante disso, o art. 14, § 3º, inciso II da Lei nº 6.763/75 deve ser analisado sob a luz do art. 11, inciso I, alínea “a” e do art. 12, inciso I, ambos da LC nº 87/96, porquanto eles são seu fundamento de validade jurídica, consoante o fluxo de positivação constitucional, em preito ao princípio da Legalidade Tributária.

Salienta-se que o Poder Constituinte Derivado Estadual não teria sido exercido pois, supostamente, não haveria competência outorgada pela Constituição de Minas Gerais para instituir o novo DIFAL, visto que ainda persistiria a atribuição de competência ao estado de origem na Constituição Mineira para as operações interestaduais, à semelhança do regime anterior à EC nº 87/15. Deveras, as novas normas constitucionais do ICMS/DIFAL são normas de repetição obrigatórias para todas as Constituições Estaduais e para a Lei Orgânica Distrital.

O exercício do Poder Constituinte Derivado Decorrente, isto é, a criação e o aditamento da Constituição Estadual têm âmbito restrito de criatividade jurídica, em virtude de que a grande maioria das normas constitucionais estaduais se submete ao princípio da simetria da periferia com o centro inspirado no modelo brasileiro de federalismo centrífugo.

Esclareça-se que a União Federal detém a maioria das competências constitucionais legislativas e, a partir dela, distribui “para fora” as competências restantes, segundo o critério do interesse, para os demais entes Federados e, ainda, assim mesmo, quando o faz, reserva para si a instituição de normas gerais, de modo a padronizar e delimitar a matéria legislada ao interesse regional ou ao interesse local.

Sob a mesma lógica, é regido o Federalismo Fiscal, no qual se imputa aos estados membros e ao Distrito Federal a instituição de normas constitucionais estaduais de repetição obrigatória, ou seja, as Constituições Estaduais e a Distrital não podem tergiversar da regulação definida na Magna Carta, no que concerne aos princípios constitucionais sensíveis (ex: intervenção estadual sobre o município), àqueles estabelecidos ou organizatórios e, ainda, aos princípios constitucionais extensíveis.

No caso em exame, interessa os princípios constitucionais estabelecidos ou organizatórios, que atuam como limite ao Poder Constituinte Derivado Decorrente, segundo o jurista Uadi Lammêgo Bulos, o qual é citado pelo constitucionalista Pedro

Lenza (*Direito Constitucional Esquematizado*; 15ª edição; São Paulo: Saraiva, 2011; pgs.179 e 180), assim os define:

“...são aqueles que limitam, vedam, ou proíbem a ação indiscriminada do Poder Constituinte Decorrente. Por isso mesmo, funcionam como balizas reguladoras da capacidade de auto-organização dos Estados...podem ser extraídos da interpretação do conjunto de normas centrais, dispersas no Texto Supremo de 1988, que tratam, por exemplo, da repartição de competência, do sistema tributário nacional, da organização dos Poderes, dos direitos políticos, da nacionalidade, dos direitos e garantias individuais, dos direitos sociais, da ordem econômica, da educação, da saúde, do desporto, da família, da cultura etc.”. O autor os divide em três tipos: a) limites explícitos vedatórios: proíbem os Estados de praticar atos ou procedimentos contrários ao fixado pelo constituinte originário – ex: art.19, 35, 150, 152, ou limites explícitos mandatórios: restrições à liberdade de organização – exs.: arts.18, §4º, 29, 31, §1º, 37 a 42, 92 a 96, 98, 99, etc.(Grifou-se)

Dessa forma a falta de atualização do art. 146, incisos VI e VII da Constituição Mineira, segundo o novo regramento trazido pela EC nº 87/15, não destitui de validade as normas criadas pela legislação mineira, porquanto, essa previsão normativa constitucional estadual é norma constitucional de repetição obrigatória e está vinculada ao regramento constitucional federal, como limite explícito vedatório do Poder Constituinte Decorrente de dispor de forma diversa daquela insculpida pelo advento da EC nº 87/15.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração em exame, o fato gerador do pretendido ICMS/DIFAL foi a venda de balcão em estabelecimento da Autuada com a retirada da lancha, objeto da autuação, na Marina Verolme de Angra dos Reis – RJ, por adquirente, pessoa física, domiciliado em Brumadinho/MG.

É imperioso ressaltar que a referida venda presencial ao adquirente pela Autuada não foi contestada pela Fiscalização, apenas o local e o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS/DIFAL.

Consoante a aferição do local e do instante em que houve a operação mercantil de circulação da mercadoria, classificar-se-á a operação mercantil como operação interna ou interestadual.

Sob este enfoque, o fato gerador do ICMS é a operação que causa a circulação e não esta, logo, o tributo pertence à pessoa política (estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade Federada, ou mesmo, no exterior. Até mesmo porque, acaso se adotasse a tese fiscal, haveria um descompasso enorme na aplicação objetiva da nova sistemática do ICMS/DIFAL, pois os pequenos lojistas deveriam perquirir o domicílio fiscal de cada um de seus compradores e, só então, lançar a nota

fiscal com o recolhimento do ICMS/DIFAL para o consumidor final, não contribuinte do imposto.

Reitera-se que o intuito de implementação do novo ICMS/DIFAL foi o de evitar a perda de receita tributária para os estados destinatários das mercadorias adquiridas por meio de *e-commerce*, isto é, venda não-presencial e uma concentração de renda nos estados remetentes, mais industrializados e com um melhor sistema de distribuição de vendas.

Segundo, leciona o tributarista Carraza, Roque Antônio (*ICMS*; 12ª edição; São Paulo: Malheiros, 2007; p.50 e 51), acerca do momento do nascimento da obrigação tributária, a tradição dos bens móveis é o momento em que se opera a ultimação do negócio jurídico, subjacente à circulação jurídica da mercadoria para o ICMS, *in verbis*:

“(...) Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da *titularidade* da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce.

(...) Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário inoocorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS. Convém dizermos, a respeito, que no Direito Brasileiro o contrato de compra e venda, ainda que perfeito, não transfere a propriedade das coisas móveis (cf. art.481 do CC). Isto só se dá com a *tradição*, isto é, com a entrega da *res vendita*. O comprador, ao concluir o contrato de compra e venda, não se torna imediatamente proprietário da coisa, mas, apenas, credor do vendedor da entrega desta mesma coisa. Isto vale quer para o Direito Comercial, quer para o Direito Civil (art.1.267 do CC).

(...) Em suma, o dever de pagar o ICMS só nasce com a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade (posse autônoma, despida de título de domínio hábil) da mercadoria, que, como já escrevemos, é um bem móvel preordenado à prática de atos de comércio.”

Verifica-se que em regra, para os bens móveis, a ultimação do negócio jurídico ocorre com a tradição da coisa, após a avença contratual, sendo que com a tradição do bem móvel operar-se-ia a transferência de propriedade do vendedor para o adquirente e, por conseguinte, o nascimento do fato gerador do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso concreto, porém, as embarcações e as aeronaves são bens móveis *sui generis*, porquanto dependem de solenidade especial para que haja a transferência de propriedade para o seu adquirente, qual seja o registro da propriedade do bem móvel em órgão público competente, sendo, pois, a Capitania dos Portos ou órgão subordinado e o Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB), respectivamente, para as embarcações e para as aeronaves.

Portanto, no caso da lancha motorizada, objeto da autuação fiscal, a transferência se opera pelo registro de sua propriedade no Tribunal Marítimo, na Capitania dos Portos ou órgão subordinado, conforme dispõe o art. 4º da Lei nº 7.652/88.

Diante disso, excepcionalmente, para a embarcação, objeto do presente lançamento, ocorreu o fato gerador do ICMS no momento do registro da lancha na Capitania Fluvial de São Francisco, localizada em Pirapora/MG, conforme consulta ao Sistema SISGEMB, logo ocorreu, realmente, uma operação interestadual com consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outra unidade da Federação.

Portanto, é devido o recolhimento do ICMS/DIFAL sobre a operação lastreada no DANFE nº 264, colacionado às fls. 19 dos autos.

Registra-se por oportuno, que conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração, acostado às fls. 15 dos autos, a Fiscalização exige a parcela de 40% (quarenta por cento) do ICMS/DIFAL nos termos do art. 99, inciso II do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias – ADCT da CR/88.

Sob este enfoque jurídico-constitucional, entende-se que há uma cisão na competência tributária de arrecadação do ICMS/DIFAL entre a unidade Federada de origem e a unidade Federada de destino, enquanto não se exaurir os efeitos jurídicos da norma constitucional de transição do art. 99 do ADCT da CR/88, à proporção dos percentuais de receitas derivadas do imposto ali discriminadas para cada um deles.

Cumpra ainda destacar, que segundo o retrocitado dispositivo constitucional, para o ano de 2016, cabe 40% (quarenta por cento) da receita do ICMS/DIFAL ao estado de destino, *in casu*, Minas Gerais e 60% (sessenta por cento) para o estado de origem.

Esclareça-se que o Convênio ICMS nº 93/15 teria regulado essa repartição de competências legislativas tributárias, sendo que o Convênio ICMS nº 152/15 teria realizado algumas alterações pertinentes no Convênio anterior.

Por fim, verifica-se pelo DANFE nº 264 (fls. 19) que o campo “Valor total do ICMS Interestadual UF Destino” não foi preenchido pelo Contribuinte.

Em Nota Técnica (NT) do Sistema Nacional de Informações Econômico Fiscais – SINIEF nº 03, de 17/12/15, acerca do ICMS em operações interestaduais de vendas a consumidor final, houve alterações de campos e de instruções para o preenchimento da nota fiscal eletrônica (NF-e) no Portal da NF-e, aprimoradas pela nova versão do *software* fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na nota 1 do Resumo da NT SINIEF nº 03/15, existe a seguinte previsão: observado que, embora a publicação em produção esteja prevista para a data 01/12/15, o novo grupo de informações do ICMS para a UF de destino somente poderá ser utilizado, em produção, a partir de 01/01/16, respeitando a legislação vigente.

As regras poderão ser testadas no ambiente de homologação, o que corrobora a preexistência da obrigação acessória do contribuinte em preencher o “valor da base de cálculo do ICMS na UF de destino” (item 245.a.03 da NT SINIEF nº 03/15), no Portal da NF-e, isto é, 25 (vinte e cinco) dias antes da emissão do DANFE nº 264, (fls. 19).

Ademais, o Contribuinte ainda deveria ter lançado no campo “Informações Complementares” do DANFE nº 264, os valores referentes à tributação do ICMS para a unidade Federativa (UF) de destino, segundo informa a NT SINIEF nº 03/15.

Portanto, correta a exigência da Multa Isolada do art.55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Registra-se por oportuno, que a Multa Isolada está adequada ao disposto no inciso I, § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme verifica-se pelo Anexo 1 do Relatório Fiscal Contábil de fls. 11 do Auto de Infração, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 22.796/17 c/c 106, inciso II, alínea “c” do CTN, examine-se:

Lei nº 22.796/17

Art. 19 -Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

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

(Grifou-se)

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável à Impugnante, e não exige qualquer condicionante, necessária se torna a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Morais e Lilian Cláudia de Souza.

Sala das Sessões, 07 de agosto de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Erick de Paula Carmo
Relator

CS/D

CC/MG