

A. I. Nº - 278906.0019/24-4
AUTUADO - AGRO GAVAZZONI LTDA.
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES
ORIGEM - DAT SUL / INFAS OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/05/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0095-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. As operações autuadas, apesar de se reportarem a bens sob alienação fiduciária, dizem respeito a compra e venda efetuada, mero fato comercial, e não ao financiamento ocorrido, que vem a ser o fato financeiro. Desta maneira, se encontram submetidas à incidência do ICMS, quanto ao diferencial de alíquota, inclusive o imposto foi devidamente destacado em todas as Notas Fiscais. Ocorrência do fato gerador. Motivação existente para a autuação. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de agosto de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 3.553.530,71, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 006.001.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de agosto a dezembro de 2019, maio, julho a setembro, novembro e dezembro de 2020, fevereiro a abril e agosto de 2021, janeiro a março, junho a setembro, novembro e dezembro de 2022, abril a junho de 2023, janeiro, fevereiro e junho de 2024.

A empresa autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do documento de fl. 37, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 19 a 30, onde argumenta, após sintetizar a infração, que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelece que o ICMS não incide sobre “*operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor*” (inciso VII do artigo 3º).

Fala que a previsão do inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 apenas ratifica o próprio fato gerador do ICMS previsto na Magna Carta que é a “*circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” e não há fato gerador do ICMS nas operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia simplesmente por não haver circulação (transferência de propriedade).

Percebe que nas operações relacionadas pelo autuante, que os bens ingressam no Estado da Bahia destinados ao autuado mediante alienações fiduciárias em garantia, conforme observações apontadas no campo próprio dos documentos fiscais (anexos), não possuindo a impugnante a propriedade dos referidos bens e sim apenas sua posse, conforme estabelece artigo 1.361 do Código Civil.

Assim, nas entradas dos bens relacionados pelo autuante, referente as operações de alienações

fiduciárias em garantia, não há circulação, pois a propriedade não é transferida para o autuado, ou seja, os referidos bens não integram o ativo fixo do estabelecimento do autuado, restando indevido, portanto, a cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, arremata.

Aduz que à luz do inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, combinado com o § 2º, do artigo 29 da Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei Estadual nº 7.014/96), tal entendimento fez com que o autuado, inclusive, não realizasse o gozo dos créditos fiscais das notas fiscais em anexo, contudo, diante da cobrança ora procedida e a incerteza quanto ao resultado do julgamento pelo órgão julgador administrativo, buscará requerer tal uso de crédito fora do período à repartição fazendária, nos termos do artigo 315 do RICMS/2012, condicionado é lógico acaso persista a presente cobrança.

Dessa forma, padece motivo, portanto, para que o autuante cobre do autuado o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas operações de alienações fiduciárias em garantia relacionadas em seus demonstrativos, nos termos do inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96 e o artigo 1.361 do Código Civil.

Em face do exposto, requer que seja improcedente a ação fiscal pelos fatos acima expostos e razões de direito que ora passa a expor.

Esclarece que ao analisar as Notas Fiscais relacionadas pelo autuante observa ser exigido, indevidamente, o ICMS, referente a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, de operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, contrariando, assim, o disposto no inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, e o artigo 1.361 do Código Civil.

Justifica tal posição pelo fato de que a Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelece que o ICMS não incide sobre “*operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor*”, reproduzindo o teor do inciso VII do artigo 3º.

Argui que a previsão do inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, apenas ratifica o próprio fato gerador do ICMS previsto na Magna Carta que é a “*circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” e não há fato gerador do ICMS nas operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia simplesmente por não haver circulação (transferência de propriedade).

Aduz que nas operações relacionadas pelo autuante, portanto, os bens ingressam no Estado da Bahia destinados ao autuado mediante operações decorrentes de alienações fiduciárias em garantia, conforme observações apontadas no campo próprio dos documentos fiscais anexos, não possuindo a autuada a propriedade dos referidos bens e sim apenas sua posse, conforme estabelece artigo 1.361 do Código Civil, transscrito.

Assim, nas entradas dos bens relacionados pelo autuante, referente as operações de alienações fiduciárias em garantia, não há circulação, garante, pois a propriedade não é transferida para o autuado, ou seja, os referidos bens não integram o ativo fixo do estabelecimento do autuado, restando indevida, portanto, a cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

Reforça que à luz do inciso VII, do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, combinado com o § 2º, do artigo 29 da Lei 7.014/96 (reproduzido), tal entendimento fez com que o autuado, inclusive, não realizasse o gozo dos créditos fiscais das Notas Fiscais em anexo, contudo, diante da cobrança ora procedida e a incerteza quanto ao resultado do julgamento pelo órgão julgador administrativo, buscará requerer o uso de crédito fora do período à repartição fazendária nos termos dos artigos 314 e 315 do RICMS/2012 (copiados), condicionado, é lógico, acaso persista a presente cobrança.

Reitera padecer motivo, portanto, para que o autuante cobre do autuado o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas operações de alienações fiduciárias em garantia relacionadas em seus demonstrativos nos termos dos mencionados diplomas legais.

Pondera, inclusive, que os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados, inclusive, pelo Direito Tributário conforme determina artigo 110 do CTN, transcreto.

Considera evidente, então, ao olhar os parágrafos 2º e 3º do artigo 1.361 do Código Civil que o autuado é mero possuidor, e não o proprietário, durante o transcorrer da alienação fiduciária, não podendo ser exigido, portanto, o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, simplesmente porque os referidos bens não integram o ativo fixo do estabelecimento autuado.

Uma coisa deve ser entendida sobre a incidência do ICMS: sua ocorrência só se dá com a circulação (transmissão) do bem de uma pessoa para outra de forma plena, ou seja, passando a ser propriedade. Não ocorrendo essa transmissão, seja qual motivo for não poderá incidir o ICMS.

Firma nem poder ser diferente, pois caso contrário seria hipótese de incidência de ICMS no caso de aluguel de carro? Ou de imóvel? Questiona, registrando que os sujeitos nesses casos estão na posse, assim como na alienação fiduciária.

Na esteira desse entendimento, segue a mais lídima jurisprudência, como os julgados do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, na Apelação/Remessa Necessária nº 00781003520118170001, Relator: Rafael Machado da Cunha Cavalcanti, julgamento em 10/06/2016, 4ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 26/07/2016 e na Apelação Cível nº 00052013820208172001, Relator Desembargador Jorge Américo Pereira de Lira, Data de Julgamento: 29/08/2024, Tribunal de Justiça do Piauí, Apelação Cível nº 2013.0001.003044-8, Relator Desembargador Haroldo Oliveira Rehem, 1ª Câmara de Direito Público, julgada em 18/10/2018, Tribunal de Justiça de Sergipe, Apelação Cível nº 2003202937 SE, Relator Desembargador Luiz Antônio Araújo e Tribunal de Justiça do Amapá, Processo nº 0052769-31.2017.8.03.0001, Relator Desembargador Carlos Tork, julgamento em 29/10/2019, cujas Ementas, copia.

Na lógica desse entendimento, argumenta ter o STF já firmado o entendimento vinculante ao julgar o RE 540829 acerca de instituto análogo tendo como Relator o Ministro Gilmar Mendes, e Relator para Acórdão, o Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, publicado em 18/11/2014: “*Não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem*”.

De igual forma, vem reiterando o STF, trazendo como exemplo o julgamento da Ação Cível Originária (ACO) 854, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2020, Processo Eletrônico, Publicação em 24/02/2021.

Dessa forma, entende faltar motivo para que o autuante proceda a cobrança da infração em questão, conforme nos ensina o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, discorrendo sobre o princípio da motivação, copiando trecho doutrinário do mesmo.

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correção lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e as providências tomadas, nos casos em que este último aclaramento seja necessário para aferir-se à consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu arrimo, pontua.

Recorda também o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles, em sua obra Direito Administrativo Brasileiro, 15ª Ed. RT, SP, 1990, pág. 174/175, cujo ensinamento reproduz.

Destarte, não havia motivo para que se exigisse qualquer valor das infrações em questão, posto que é premissa exata que o Auto de Infração ou a Notificação Fiscal, que se embasam em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos sem motivação, e assim, nulos

“ex radice”, inconvalidáveis, na forma da decisão do STF, RTJ 79/478-490.

Consigna que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta, e neste sentido colaciona doutrina de Seabra Fagundes.

Explicita que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados, sendo essa, aliás, a expressão utilizada no artigo 3º do CTN, que define o tributo como “*prestaçao pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante), conclui.

Copia trecho da publicação “Comentários ao Código Tributário Nacional” edição 1ª, pág. 386, Editora Forense.

Argumenta que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados a sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem as infrações em razão dos argumentos acima demonstrados, pois não havia motivo para que o autuante exigisse a malsinada infração, pelo menos nos valores que ora se contesta.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer que toda e qualquer intimação seja encaminhada diretamente ao autuado sobre pena de nulidade do ato e que este Conselho julgue improcedente o Auto de Infração por falta de motivo, consoante as questões acima aduzidas.

Acostou documentos às fls. 38 a 211 que comprovariam as suas teses defensivas.

Informação fiscal prestada pelo autuante, à fl. 214, após reproduzir a infração, sustenta serem improcedentes as alegações defensivas apresentadas, com referência à infração, informando ter sido a mesma calculada sobre os valores de compra das mercadorias descritas na planilha, atendendo ao artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, combinado com o artigo 305, § 4º do RICMS/BA, razão pela qual mantém a autuação.

Foram os autos remetidos para julgamento em 18/02/2025, recebidos no CONSEF em 10/03/2025 (fl. 216) e encaminhados a este relator em 11/03/2025 (fl. 217), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Presente na sessão de julgamento o advogado da empresa, Dr. Victor José Santos Cirino, OAB/BA 22.097, para fins de acompanhamento e realização de sustentação oral, o qual reiterando as razões de defesa, firma que os bens adentraram na Bahia através de alienação fiduciária, tendo o autuado apenas a posse dos mesmos, tendo trazido com a impugnação todas as Notas Fiscais que comprovariam a improcedência da autuação.

Menciona a jurisprudência existente, e o próprio Código Civil, ao conceituar a figura da alienação fiduciária, ao trazer decisão de STF com a mesma lógica da autuação.

Menciona decisão desta Junta de Julgamento Fiscal no sentido da argumentação defensiva.

Instado a encaminhar por amostragem contratos relativos às operações autuadas, os enviou via e-mail.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de

ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão via Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, em 05/08/2024, de acordo com o documento de fl. 06.

Os elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 09 a 14 dos autos, através de demonstrativos analíticos.

Já a ciência do Auto de Infração se deu também pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 18/09/2024, na forma do documento de fl. 17.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quanto de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Arecio, inicialmente, o argumento defensivo de que inexistiria motivo para a autuação.

Com a devida vênia e em sentido contrário ao esposado pela defesa, percebo claramente que foi atendido no lançamento o princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

Registro que a falta de motivação adequada, em consonância com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tende a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que “Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão 9303-005.461, “Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em

“falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput*, da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55 da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

O autuante, quando do lançamento, constatou o que considerou como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte falta de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura da infração, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido pelo autuante e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelo demonstrativo elaborado pelo autuante.

Esclareço ainda, que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte da autuante, se fosse o caso, tal fato não vem a se constituir em vício insanável, sequer traz qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

Adentrando na análise do mérito propriamente dito, diante da ausência de questões preliminares a serem enfrentadas, ainda que a defesa argua nulidade, com base em elementos que dizem respeito ao próprio mérito, e que serão devidamente analisadas em momento oportuno, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto a

ocorrência da aventureira alienação fiduciária, operação sobre a qual recarriam as operações autuadas, e que na ótica da defesa não são passíveis de incidência do imposto, em relação a qual discorda o autuante em sua econômica e lacônica informação fiscal.

Passo, pois, à análise dos argumentos, documentos e elementos que compõem o feito.

Inicialmente verifico que as Notas Fiscais acostadas aos autos pela defesa em seu arcabouço probatório, possuem como natureza da operação a de “Venda de Produção do Estabelecimento” (fls. 51, 73, 85, 128, 137, 141, 163, 175, 181, citadas apenas como exemplos), ainda que emitidas por diversos estabelecimentos (SCANIA LATIN AMÉRICA LTDA., VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA., RANDOM S. A. IMPLEMENTOS E PARTICIPAÇÕES).

Em todas as Notas Fiscais analisadas, consta, efetivamente, a informação de que os bens adquiridos pela autuada e constantes do demonstrativo elaborado pelo autuante se encontravam submetidos a alienação fiduciária a estabelecimentos bancários diversos, a exemplo de BRADESCO FINANCIAMENTOS S. A., RANDOM ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA., BANCO RANDOM S. A., BB ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA., SCANIA BANCO S. A., dentre outros.

Também é fato que todas as operações autuadas tiveram ICMS destacado nas Notas Fiscais que as acobertam, pelos vendedores, ainda que observando os mesmos se tratarem de operações com alienação fiduciária.

A respeito da figura jurídica da alienação fiduciária, entendo pertinente a fixação de alguns conceitos.

O primeiro deles, oriundo do senso comum, diz respeito a uma sinalização jurídica que representa a existência de um contrato entre consumidor e uma instituição financeira.

Significa dizer que o comprador do bem exerce a sua posse, mas o bem não lhe pertence, e sim, à instituição financeira. Se o devedor não cumprir com suas obrigações, o bem alienado pode ser tomado pelo credor (instituição financeira) através de uma medida de busca e apreensão.

O bem, pois, fica em nome do credor até que todas as obrigações financeiras, representadas pelas parcelas do financiamento concedido sejam integralmente quitadas.

Nesse tipo de contrato, o comprador (devedor) mantém a posse e o direito de uso do bem, mas a sua propriedade é transferida para o credor. Sendo todas as obrigações financeiras cumpridas, a propriedade é transferida de volta para o comprador.

Em resumo: a alienação fiduciária é um negócio jurídico bilateral, oneroso, acessório, formal e indivisível.

Não se deve confundir a figura da alienação fiduciária com o leasing, ainda que ambos sejam duas modalidades de crédito bancário, sendo a primeira, também conhecida como arrendamento mercantil, já a segunda, trata-se do contrato de financiamento, havendo diversas diferenças entre ambos.

Na alienação fiduciária o crédito é concedido diretamente para o consumidor, sendo o sistema mais comum no país, onde objetiva-se a aquisição do bem e a propriedade resolve-se automaticamente com o cumprimento da obrigação, que é a quitação do contrato.

Já no financiamento, o adquirente compra o bem com recursos de terceiros, seja bancos ou financeiras, passando a deter o direito imediato de posse e uso do mesmo. Ficando o bem devidamente registrado em nome do comprador e efetuada a alienação fiduciária em favor do vendedor.

Ao seu turno, no leasing ou arrendamento mercantil não há a intenção da aquisição do bem inicialmente. Seria uma espécie de locação ou aluguel, onde é concedido o direito de uso do bem por determinado prazo e em determinadas condições, existindo a possibilidade de aquisição do bem ao final do contrato.

Há de se destacar que o bem permanece registrado no nome do proprietário apenas com o apontamento do arrendatário, portanto, é possível concluir que o leasing, é a combinação entre o aluguel e o financiamento, ou seja, o bem é alugado por determinado tempo previsto em contrato e pode ser devolvido ao proprietário ao final do período de tempo pactuado ou adquirido pelo usuário no final do contrato.

Ainda dentre as diferenças entre o contrato de alienação fiduciária e o leasing, podemos citar as taxas praticadas e o desconto sobre os juros futuros, em caso de quitação antecipada, uma que o contrato de alienação fiduciária prevê o desconto sobre o saldo devedor em caso de quitação antecipada total ou de parcelas futuras.

No leasing não existe esta opção, pois se trata do “aluguel” do bem por determinado período e possibilidade de aquisição no término do contrato. Esta é o motivo pelo qual, via de regra, as taxas de juros praticadas no leasing normalmente são mais baixas que as dos financiamentos.

Em termos legais, a Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro) traz em seu artigo 1.361, no Capítulo IX, “Da Propriedade Fiduciária”:

“Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

§ 1º Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

§ 2º Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa.

§ 3º A propriedade superveniente, adquirida pelo devedor, torna eficaz, desde o arquivamento, a transferência da propriedade fiduciária”.

Mais adiante, no artigo 1.367 da mesma Lei, tem-se:

*“Art. 1.367. A propriedade fiduciária em garantia de bens móveis ou imóveis sujeita-se às disposições do Capítulo I do Título X do Livro III da Parte Especial deste Código e, no que for específico, à legislação especial pertinente, **não se equiparando, para quaisquer efeitos, à propriedade plena de que trata o art. 1.231**”. (Grifei).*

Importante também o comando constante do artigo 1.368-B ainda do Código Civil: *“Art. 1.368-B. A alienação fiduciária em garantia de bem móvel ou imóvel confere direito real de aquisição ao fiduciante, seu cessionário ou sucessor”.*

De tais conceitos, temos a ideia do que significa tal figura jurídica.

No campo tributário, temos que na Lei Complementar 87/96, em seu artigo 3º, inciso VII, inclusive invocada pela defesa, dispor:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor”.

Seguindo o mesmo raciocínio, como não poderia deixar de ser, a Lei 7.014/96 assim se posiciona em relação a figura da alienação fiduciária:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

XII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive na:

a) transmissão do domínio, feita pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário;

b) transferência da posse, em favor do credor fiduciário, em virtude de inadimplemento do devedor fiduciante;

c) transmissão do domínio, do credor em favor do devedor, em virtude da extinção da garantia pelo seu

pagamento”.

Ou seja: o legislador baiano especificou com clareza as hipóteses de não incidência do ICMS quando da alienação fiduciária.

Por outro lado, o diferencial de alíquota do ICMS vem a ser um mecanismo de equalização tributária criado para equilibrar a distribuição da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e destino nas operações interestaduais envolvendo consumidor final contribuinte do imposto.

Incide principalmente nas vendas interestaduais para uso e consumo e incorporação ao ativo imobilizado de contribuintes do imposto, consumidor final contribuinte do ICMS, e vendas diretas ao consumidor.

Tal figura visa ser um mecanismo de equalização tributária com o objetivo equilibrar a distribuição da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e destino nas operações interestaduais.

Sua previsão legal se encontra na Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 e legislações estaduais, sendo no estado da Bahia, na Lei nº 7.014/96, estando clara, pois, a sua plena aplicação e cobrança.

Para operações destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, hipótese dos autos, o próprio destinatário é responsável pelo recolhimento do DIFAL ao estado.

Quanto a matéria em si, que se resume a discussão em relação a incidência de ICMS quanto ao recolhimento a favor do estado da Bahia do diferencial de alíquota em operações de aquisições interestaduais de bens para integrar o ativo imobilizado em que a defesa do contribuinte sustenta a não incidência, baseado no inciso VII, do artigo 3º da Lei complementar nº 87/96. Ao seu turno, o autuante se estriba no artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96.

Tal diploma legal assim determina:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”.

De logo se percebe que a cobrança do diferencial de alíquota possui previsão e base legal na legislação estadual, independentemente da previsão Constitucional e da Lei Complementar nº 87/96.

E aqui, diante dos conceitos acima postos, da legislação indicada e da situação fática das operações autuadas, cujos documentos fiscais foram devidamente analisados, se verifica que a autuação não recai sobre as operações de alienação fiduciária, mas sim, sobre as operações de compra e venda realizadas pelas empresas vendedoras, localizadas em outras unidades da Federação (São Paulo, Paraná e Rio Grande do Sul), com o sujeito passivo estabelecido no estado da Bahia.

Nesta circunstância, devido sim, o imposto a título de diferença de alíquota.

Como já observado anteriormente, todas as operações autuadas foram devidamente tributadas na origem, sendo incabível que as empresas vendedoras, algumas delas multinacionais, sabedoras da situação de alienação fiduciária dos bens por elas vendidos, acaso fosse a hipótese aventada pela defesa de não incidência do ICMS, viessem a destacar e recolher tal imposto em favor dos estados em que estão localizadas.

E aqui chamo atenção para o fato de que a operação analisada pelo Fisco não foi a de alienação fiduciária, mas sim, a de “venda de produção do estabelecimento” que consta indicado em **todos os documentos fiscais** trazidos pela defesa, quanto a descrição da operação, onde, inclusive,

foram também destacados valores devidos a título de PIS e COFINS.

Assim, sendo tais operações de venda mercantil, é inegável a incidência não somente do ICMS quando da emissão da Nota Fiscal, além dos Tributos Federais, tal como ocorrido, como, de igual modo, na entrada no estado de destino, no estabelecimento do comprador, no caso, o autuado, ser devido o diferencial de alíquota.

Não se trata de querer, pois, se tributar a operação de alienação fiduciária, mas sim, a de compra e venda, diversa daquela.

Tomando como exemplo a Nota Fiscal nº 897.386 (fl. 198), emitida por VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA., vê-se que a operação de venda do Caminhão Trator Volvo FH 540, no valor de R\$ 787.000,00 foi realizada pela empresa emitente do documento fiscal e a autuada, tendo a informação complementar apostila de estar o bem submetido a alienação fiduciária em favor do BANCO AYMORÉ CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S. A.

Informa ainda o código RENAVAN, que vem a ser o Registro Nacional de Veículos Automotores (319472), e que reúne todas as informações relevantes em relação aos veículos, tais como dados fornecidos pelo fabricante, emplacamentos, mudanças de propriedade, alterações estruturais, mudança de estado e outras informações quanto ao veículo.

Outra informação importante é a de que no Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV) é o fato de constar como proprietário o nome do adquirente, e não o da instituição financeira que eventualmente tenha concedido o financiamento e o alienado fiduciariamente.

Assim, com solar clareza, se percebe qual operação foi objeto da autuação (a compra e venda realizada), e não, como entende a defesa a alienação fiduciária, razão para que à vista de outros argumentos defensivos, desemboque na procedência da autuação.

Neste ponto, pela sua didática e clareza, entendo pertinente mencionar o conteúdo do Parecer 598/2019/GETRI/CRE/SEFIN do estado de Rondônia, que trata especificamente do tema ora discutido:

“Pedido: Consulta acerca da alienação fiduciária à luz do art. 3º, VII da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 688/96

Interessado: 3ª Delegacia Regional da Receita Estadual

Município: VILHENA/RO

A cobrança de diferencial de alíquotas incidente sobre aquisição interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo ou a ativo imobilizado do estabelecimento adquirente encontra respaldo no art. 155, § 2º, VII da CF/1988, que assim dispõe:

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;

Pela previsão constitucional, quando um estabelecimento vende mercadoria para consumidor final situado em outra unidade da federação, ocorrem dois fatos geradores do ICMS. O primeiro ocorre por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, sendo o imposto devido ao Estado de origem. O segundo, por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, sendo o imposto devido ao Estado de destino.

Entende-se por consumidor final, qualquer pessoa, física ou jurídica, contribuinte ou não do imposto, que adquira mercadorias para uso próprio e não para comercialização ou industrialização.

Em Rondônia, o fato gerador do diferencial de alíquotas está previsto no art. 2º, parágrafo único, IV da Lei nº 688/1996, nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, de competência dos Estados, incide sobre: (...)

Parágrafo único. O imposto incide também: (...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada ao uso ou consumo ou ao ativo imobilizado;

A Lei nº 6.404/1976 traz a definição de ativo imobilizado em seu art. 179, IV:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...) IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

A título de ilustração, suponha-se que um contribuinte estabelecido em Rondônia, atuante no ramo de transporte de cargas, adquira, de fornecedor estabelecido em São Paulo, um caminhão para integrar seu ativo imobilizado. Nesta operação, o remetente deverá recolher para São Paulo, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, um ICMS equivalente à aplicação da alíquota interestadual de 7% (ou de 4%, em se tratando de mercadoria importada ou com conteúdo de importação superior a 40%) sobre o valor da operação.

O destinatário, contribuinte estabelecido em Rondônia, por seu turno, deverá recolher para este Estado, por ocasião da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, um ICMS correspondente à aplicação da diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a alíquota interestadual aplicável no Estado de origem sobre o valor da operação. Considerando hipoteticamente que a operação foi realizada por R\$ 100.000,00, caberia a cada Estado os seguintes montantes:

FATO GERADOR	SUJEITO ATIVO	SUJEITO PASSIVO	ICMS DEVIDO
Saída da mercadoria do estabelecimento remetente	Estado de origem	Remetente	R\$ 100.000,00 * 7% = R\$ 7.000,00
Entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário	Estado de destino	Destinatário	R\$ 100.000,00 * (17,5% - 7% = R\$ 10.500,00)

O diferencial de alíquotas tem por objetivo equiparar a carga tributária incidente nas operações internas com a incidente nas operações interestaduais e, por conseguinte, promover uma melhor distribuição de receitas entre os entes federados. Além disso, visa atender ao princípio da neutralidade tributária, segundo o qual a tributação deve interferir o mínimo possível nas decisões dos agentes econômicos, em respeito à livre concorrência. Isso porque, não fosse o diferencial de alíquotas, as operações interestaduais estariam sujeitas a uma carga tributária mais favorável, o que poderia desestimular as aquisições internas.

Para melhor visualização do exposto, suponha-se que o caminhão citado no exemplo acima tenha sido adquirido de estabelecimento situado neste Estado. Nesta hipótese, a operação estaria sujeita a uma carga tributária de R\$ 17.500,00, correspondente à aplicação da alíquota interna de 17,5% sobre o valor da operação (R\$ 100.000,00).

Por outro lado, suponha-se que o mesmo caminhão pudesse ser adquirido de estabelecimento situado em São Paulo, sem a cobrança do diferencial de alíquotas. Nesta hipótese, a operação seria gravada com uma carga tributária de R\$ 7.000,00, equivalente à aplicação da alíquota interestadual de 7% (ou de 4%, se a mercadoria for importada) sobre o valor da operação.

Percebe-se, pois, que sem o diferencial de alíquotas a aquisição interestadual mostra-se muito mais atrativa, o que poderia prejudicar os fornecedores internos, na medida em que os adquirentes poderiam ser induzidos a negociar com fornecedores de outras unidades da federação, em busca de uma menor carga tributária. Ao mesmo tempo, prejudicaria o Estado de localização dos adquirentes, uma vez que este não teria participação na receita tributária oriunda da operação, visto que a arrecadação relativa à carga tributária incidente seria destinada, em sua integralidade, ao Estado de origem. Assim, resta claro que a cobrança do diferencial de alíquotas busca atender aos princípios da neutralidade tributária e da livre concorrência, além de tornar mais equânime a distribuição de receitas entre as unidades da federação envolvidas na operação.

É importante frisar que o diferencial de alíquotas incide sobre toda aquisição interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo ou a ativo imobilizado do adquirente, exceto nos casos de imunidade, isenção ou não incidência.

Um caso específico de não incidência tem suscitado confusões entre os contribuintes. Trata-se da hipótese prevista no art. 3º, VII da Lei Complementar Nacional nº 87/1996, lei de normas gerais do ICMS, nos seguintes termos:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor

em decorrência do inadimplemento do devedor; (grifo nosso).

Há situações em que o adquirente recorre a um terceiro na busca de recursos para efetuar o pagamento da mercadoria adquirida, firmando com este um contrato de alienação fiduciária. Alguns contribuintes têm entendido, com fundamento no dispositivo supra, que a aquisição interestadual de mercadoria objeto de alienação fiduciária está fora do campo de incidência do imposto.

Para entender o alcance da norma, é preciso destacar quais são as operações decorrentes de alienação fiduciária a que alude o dispositivo. A resposta está nas alíneas do art. 3º, VII da Lei nº 688/1996, norma que instituiu o ICMS neste Estado. **O legislador estadual não se limitou a reproduzir a redação do dispositivo contido na lei complementar, mas entendeu por bem discriminá-la, a título de elucidação, quais são as operações abrangidas pela não incidência.** Antes de enumerá-las, cumpre tecer algumas considerações acerca da alienação fiduciária, instituto disciplinado nos arts. 1.361 a 1.368-B do Código Civil de 2002.

A alienação fiduciária se origina de um contrato de compra e venda, mas com ele não se confunde. Trata-se de negócios jurídicos distintos. **A compra e venda envolve o vendedor, que se obriga a transferir o domínio de certa coisa ao comprador, que, em contrapartida, fica obrigado a pagar-lhe certa quantia em dinheiro (CC/02, art. 481).** É contrato regulado pelo Código Civil de 2002 nos seus arts. 481 a 504, que se resolve com a tradição da coisa e o pagamento do preço ajustado.

Paralelamente à compra e venda, o comprador que não possuir recursos suficientes para pagamento do preço ajustado, pode firmar acordo com um terceiro, por meio do qual este se obriga a efetuar o pagamento da coisa ao fornecedor. **O pagamento do preço acordado e a tradição do bem em favor do comprador encerram o contrato de compra e venda, que se tem por consumado.** No entanto, a quitação do preço por parte do terceiro dá origem a uma nova relação jurídica entre o devedor fiduciante, figura que coincide com o comprador no contrato de compra e venda, e o credor fiduciário, terceiro responsável pelo pagamento da coisa adquirida. Nessa relação jurídica, distinta da operação de compra e venda que lhe deu causa, repisa-se, o devedor fiduciante transfere a coisa adquirida para o credor fiduciário a título de garantia do cumprimento da obrigação principal, qual seja, o pagamento do empréstimo obtido para aquisição do bem, reservando para si as faculdades de uso e fruição do mesmo. Sobre essa transferência de domínio do devedor fiduciante em favor do credor fiduciário, não incide ICMS, conforme esclarece a alínea “a” do inciso VII do art. 3º da Lei nº 688/1996. Confira-se:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, compreendendo a:

a) transmissão do domínio feita pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário;

Se o devedor fiduciante cumprir com suas obrigações, retoma a propriedade plena do bem, reunindo em suas mãos todos os poderes a ela inerentes, a saber, uso, gozo e disposição. Sobre essa operação de transferência de titularidade do bem do credor fiduciário em favor do devedor fiduciante, também não há incidência de ICMS, conforme preleção do art. 3º, VII, alínea “c” da Lei nº 688/1996.

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, compreendendo a:

(...)

c) transmissão do domínio do credor em virtude da extinção, pelo pagamento da garantia.

Por outro lado, caso o devedor não efetue o pagamento da dívida no vencimento, tornando-se inadimplente, a propriedade do bem se consolida nas mãos do credor fiduciário, que deve, obrigatoriamente, vendê-lo para satisfazer seu crédito e as despesas com a cobrança, conforme determinação do art. 1.364 e observada a regra do art. 1.365, ambos do CC/02.

Art. 1.364. Vencida a dívida, e não paga, fica o credor obrigado a vender, judicial ou extrajudicialmente, a coisa a terceiros, a aplicar o preço no pagamento de seu crédito e das despesas de cobrança, e a entregar o saldo, se houver, ao devedor.

Art. 1.365. É nula a cláusula que autoriza o proprietário fiduciário a ficar com a coisa alienada em garantia, se a dívida não for paga no vencimento. Parágrafo único. O devedor pode, com a anuência do credor, dar seu direito eventual à coisa em pagamento da dívida, após o vencimento desta.

Essa operação de consolidação da propriedade do bem nas mãos do credor fiduciário em decorrência da inadimplência do devedor fiduciante também está fora do campo de incidência do imposto, conforme lição do art. 3º, VII, alínea “b” da Lei nº 688/1996:

‘Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, compreendendo a:

(...)

b) transferência da posse, em favor do credor fiduciário, em virtude de inadimplência do devedor fiduciante’;

Assim, como bem esclarece FARÍAS et al. (FARIAS, Cristiano Chaves et al. *Código Civil para concursos*. Salvador: Editora JUSPODIVM, 2018), o fornecedor da mercadoria não toma parte efetiva na alienação fiduciária, ‘mas se encontra na fase embrionária desta, uma vez que aliena para o devedor fiduciante e recebe o valor do credor fiduciário’. Com efeito, a relação entre o fornecedor e o devedor fiduciante é regida pelas regras da compra e venda, exclusivamente, e se encerra com o cumprimento das obrigações por eles assumidas. Seguem os autores elucidando que ‘a propriedade fiduciária será estabelecida entre o devedor fiduciante (que transferirá o bem e deverá pagar o empréstimo original) e o credor fiduciário (que receberá a propriedade resolutível do bem e tem direito ao pagamento de seu crédito)’. Fica clara, assim, a distinção entre as operações de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia, que apesar de conexas, não se confundem.

Para os efeitos de incidência tributária, os negócios jurídicos também devem ser distinguidos. Isso porque, enquanto a operação de compra e venda se sujeita ao ICMS, o art. 3º, VII da LC nº 87/1996, afasta as operações decorrentes da alienação fiduciária do âmbito de incidência do imposto, conforme discriminado nas alíneas do art. 3º, VII da Lei nº 688/1996, já analisadas. Reitere-se que a operação de aquisição da mercadoria está sujeita à incidência do imposto, cujo fato gerador se considera ocorrido, em se tratando de diferencial de alíquotas, no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário. Nessa relação jurídica figuram como sujeito ativo o Estado de destino e como sujeito passivo o adquirente da mercadoria indicado como destinatário na nota fiscal de aquisição, contribuinte do imposto estabelecido neste Estado.

As operações decorrentes da alienação fiduciária, por seu turno, estão, inexoravelmente, fora do campo de incidência do imposto. Conforme já destacado, a redação do art. 3º, VII da LC nº 87/1996 é clara ao afirmar que o ICMS não incide sobre as operações decorrentes de alienação fiduciária e como já mencionado, é importante que se faça a adequada distinção entre essas e as operações decorrentes da aquisição do bem. A aquisição da mercadoria não é operação decorrente da alienação fiduciária, até porque antecede a ela. Nas palavras de SHREIBER et al (SHREIBER, Anderson et al. *Código Civil comentado – doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro. Forense, 2019), ‘a propriedade fiduciária é constituída mediante a aquisição de um produto, momento em que o adquirente, para poder obter o empréstimo para comprá-lo, aliena ao mutuante o que acabou de adquirir’. Ainda nos dizeres dos referidos autores:

‘(...) podemos pensar que a despeito de a propriedade ser do credor, as responsabilidades civis e tributárias competem ao devedor, exatamente porque o negócio de transferência tem o escopo de garantia e não de efetivo interesse econômico em fazer do fiduciário proprietário e do fiduciante um simples possuidor direto’. (grifo nosso).

Em complemento, pode-se destacar que apesar da transferência de domínio em favor do credor, o bem continua integrando o ativo immobilizado do devedor fiduciante. Isso porque, o CPC 00, no Item 4.12 deixa claro que o direito de propriedade não é essencial para que um bem seja reconhecido como ativo, bastando que a entidade controle os benefícios econômicos do bem e assuma os riscos a ele inerentes. Com efeito, na alienação fiduciária, o devedor fiduciante mantém o controle do bem e assume os riscos a ele inerentes, conforme art. 1.363 do Código Civil/2002 que assim dispõe:

‘Art. 1.363. Antes de vencida a dívida, o devedor, a suas expensas e risco, pode usar a coisa segundo sua destinação, sendo obrigado, como depositário:

I - a empregar na guarda da coisa a diligência exigida por sua natureza;

II - a entregá-la ao credor, se a dívida não for paga no vencimento’.

Diante de todo o exposto, resta claro que na alienação fiduciária, primeiro o bem é adquirido pelo devedor fiduciante por meio de contrato de compra e venda do qual o credor fiduciário não é parte efetiva. Num segundo momento, já como proprietário do bem, o devedor o aliena, com escopo de garantia, ao credor fiduciário, sem prejuízo dos efeitos tributários derivados da operação de compra e venda, que permanecem intactos.

Assim, conclui-se que a hipótese de não incidência prevista no art. 3º, VII da LC nº 87/1996 alcança tão somente as operações decorrentes da alienação fiduciária, entendidas essas como a transmissão do domínio feita pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário, transferência da posse, em favor do credor fiduciário, em virtude de inadimplência do devedor fiduciante e a transmissão do domínio do credor em virtude da extinção, pelo pagamento da garantia, conforme enumerado nas alíneas do art. 3º, VII da Lei nº 688/1996.

Reitere-se que tais operações não se confundem com a operação de aquisição da mercadoria que deu causa à cobrança do diferencial de alíquotas, tampouco tem o condão de alterar os efeitos tributários dela

decorrentes. Uma vez ocorrido o fato gerador do diferencial de alíquotas, o imposto torna-se devido, independentemente de convenção particular firmada entre o adquirente, contribuinte do imposto, e terceiro com o fim de obter recursos para o pagamento da mercadoria. Assim, resta claro que a operação de compra não decorre de alienação fiduciária, mas a ela antecede, não estando, portanto, abrangida pela não incidência do art. 3º, VII da LC nº 87/1996. (Negritos originais e sublinhados destacados pelo relator).

Registre-se que o entendimento acima esposado se adequa integralmente não somente à questão ora analisada (diferencial de alíquotas em aquisição de bens com alienação fiduciária), como, igualmente, analisa as hipóteses de não incidência previstas no artigo 3º, inciso VII da Lei Complementar nº 87/96, pilar da sustentação defensiva, servindo de reforço ao entendimento do julgador quanto as colocações ali postas.

No mesmo sentido e em reforço ao acima explicitado, posso mencionar no âmbito administrativo decisão do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, através da sua 1ª Câmara de Julgamento, órgão julgador de 2ª Instância, em sessão realizada no dia 12/11/2018, ao apreciar o Processo nº 1/1434/2012, referente ao Auto de Infração nº 2012.203117-2, tendo como Relatora a Conselheira Maria Elineide Silva e Souza, cujo teor reproduzo em sua integralidade:

“EMENTA: ICMS. Falta de Recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas devido por ocasião das entradas interestaduais de bens do ativo imobilizado. Auto de Infração PARCIAL PROCEDENTE. Laudo Pericial constatou o não aproveitamento do ICMS Normal. Decisão por maioria de Votos e conforme manifestação do Representante da dota Procuradoria Geral de Estado. Preliminares afastadas. Decisão amparada nos arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/1997 Penalidade prevista no 123, I, ‘c’ da Lei nº 12.670/96 alterado pela lei nº 13.418/2003.

RELATO: O presente processo trata da acusação de falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas devido quando da aquisição de bens em operações interestaduais nos exercícios de 2010 e 2011. Na informação complementar ao auto de infração o agente do fisco esclarece que:

1. fundamentados na Ordem de Serviço nº 2012.09602 realizou auditoria fiscal restrita relativa aos exercícios de 2010 e 2011;
2. com o Termo de Intimação nº 2012.07527, com ciência pessoal, solicitou a apresentação das notas fiscais de aquisições de bens do ativo imobilizado no período de 01/01/2010 a 31/12/2011;
3. constatou que as notas fiscais nºs 01312, 06380, 05328, 021888, 021889, 022620 e 023163 compras de bens para o Ativo Imobilizado encontram-se registradas no livro Registro de Entrada de Mercadorias, entretanto os débitos relativos ao diferencial de alíquota do ICMS não foram considerados em sua apuração mensal ou recolhidos no momento da Entrada no Estado do Ceará.

Constam no processo a Ordem de Serviço nº 2012.09602, Termo de Intimação nº 2012.07527, cópias das notas fiscais, protocolo de entrega da documentação.

Contribuinte apresenta defesa alegando que a improcedência do lançamento pois os bens constantes nas notas fiscais nº's 5328 e 22.620 foram alienados em favor de instituições financeiras, não sendo de propriedade da empresa.

O julgador monocrático decide pela parcial procedência do lançamento considerando que:

1. verifica-se que as Notas Fiscais nºs 01312, 06380, 05328, 021888, 021889, 022620 e 023163 arroladas aos autos contêm destaques do ICMS calculados mediante aplicação das alíquotas de 7% e 2%, alíquotas interestaduais;
2. conforme art. 63, I e II do Dec. nº 24.569/1997 existindo o destaque do imposto pela alíquota interestadual, é devida a cobrança do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual do Estado de origem;
3. o contribuinte não comprovou o recolhimento do imposto devido;
4. merece reparo no valor lançado considerando que as notas fiscais nºs 1312 e 6380 possuem redução da base de cálculo conforme Convênio ICMS nº 52/1991 e a alíquota alusiva a Nota Fiscal nº 1312 é 5% (cinco por cento);
5. considerando que a decisão é desfavorável a fazenda pública, o julgador monocrático interpõe o Reexame de Ofício.

Cientificado da decisão parcialmente condenatória, o Contribuinte apresenta Recurso Ordinário ratificando os argumentos apresentados na defesa, enfatizando que não incide ICMS sobre as operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, conforme estabelece o inciso VII, do art. 4º, do Decreto nº 24.569/97 e

anexa contratos demonstrando o alegado.

O processo é encaminhado à Assessoria Processual Tributária, sendo emitido o parecer nº 709/2014, sugerindo o conhecimento de ambos recursos, negar-lhes provimento, confirmado a decisão parcialmente condenatória de primeira instância, sob os fundamentos abaixo:

1. primeiramente incorre em equívoco a recorrente por entender que as operações realizadas por meio das notas fiscais acostadas às fls. 8 a 14 dos autos estão sob o amparo da não incidência prevista no art. 40, VII do Dec. nº 24.569/1997;
2. na alienação fiduciária o comprador aliena o bem comprado para o vendedor, a fim de garantir o pagamento do respectivo preço, mas continua com a posse direta;
3. primeiro momento: transferência pelo adquirente do domínio resolúvel e posse indireta do bem ao credor fiduciário;
4. segundo momento: inadimplência devedor fiduciante (adquirente do bem) expropriação que poderá ser seguida de sua venda;
5. esses dois momentos estão fora do alcance da incidência do imposto conforme determina o inciso VII do art. 40 da Lei 12.670/1996;
6. desta forma ocorrem duas operações distintas: a aquisição de bens para o ativo fixo em operações interestaduais que configura fato gerador do ICMS e a operação com mercadorias objeto de alienação fiduciária em garantia amparada pela não incidência;

O douto representante da Procuradoria Geral do Estado adota o parecer emitido pela assessoria tributária.

O processo é encaminhado para 1ª Câmara de Julgamento que na sessão ordinária do dia 27/05/2015 proferiu, por maioria de votos, as seguintes decisões:

1. ser devida a cobrança do diferencial de alíquota;

2. realização de perícia para que seja feita a apuração débito/crédito das notas fiscais autuadas e, caso negativo, refazer a base de cálculo lançada.

O Laudo Pericial realizado, fls. 126/138, conclui que:

1. as notas fiscais objeto da autuação foram lançadas na Dief no CFOP 2551 — Compra de Bem para Ativo Imobilizado e lançadas na coluna ‘outros’ sem destaque do imposto, exceto a Nota Fiscal nº 5328 que não foi localizada no Sistema Dief;

2. o valor do ICMS das notas fiscais somam R\$ 1.140.396,00 (um milhão, cento e quarenta mil e trezentos e noventa e seis reais) e não R\$ 1.142.546,00 (um milhão, cento e quarenta e dois mil, quinhentos e quarenta e seis reais) como aponta o autuante, fls. 5;

3. o valor do ICMS de origem é de R\$ 80.074,63 (oitenta mil e setenta e quatro reais e sessenta e três centavos) e um diferencial de alíquota a recolher no valor de R\$ 113.809,68 (cento e treze mil, oitocentos e nove reais e sessenta e oito centavos);

4. de acordo com os registros da Dief/Sefaz não foi constatado nenhum crédito por parte da autuada com relação ao ICMS de origem e também não recolheu o diferencial de alíquota das notas fiscais relacionadas pela fiscalização no presente auto de infração;

5. observando a Lei Complementar nº 87/1996, art. 20 estabelece o direito ao crédito do ICMS, cuja apropriação é feita à razão de 1/48 por mês, sendo a primeira fração a ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada;

6. o direito ao crédito relativo a aquisição do bem destinado a incorporação ao Ativo Permanente é extensiva ao diferencial de alíquotas incidente na entrada dos referidos bens, oriundos de outras unidades da Federação, cujo lançamento é efetuado no CIAP “Controle de ICMS do Ativo Permanente”;

7. a compensação dos créditos conforme determina a conselheira somente poderá ser feita mediante o pagamento do diferencial de alíquota referente as notas fiscais de nº 1312, 22620, 23163, 21888, 21889, 6380 e 5328 que importa no valor de R\$ 113.792,67 (cento e treze mil, setecentos e noventa e dois reais e sessenta e sete centavos);

8. Após o pagamento a recorrente poderá fazer a apropriação à razão de 1/48 por mês, ou seja, o total do crédito será dividido em 48 (quarenta e oito) parcelas, a partir do coeficiente de creditamento (relação entre as saídas tributadas e o total de saídas de cada mês);

9. a empresa não apresentou o Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente;

10. após a análise a Perícia verificou que os documentos enumerados pelo fiscal foram registrados na Dief

sem destaque do imposto, com exceção do documento 5328 cujo registro não foi localizado pela perícia.

A empresa apresenta manifestação ao Laudo Pericial, fls. 232, argumentando o não cumprimento da decisão da Primeira Câmara de Julgamento. Este é o relato.

VOTO DA RELATORA: O presente processo versa sobre a falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota devido por ocasião das entradas interestaduais de bens para o ativo imobilizado referente aos exercícios de 2010 e 2011.

Em sede de preliminar, quando da sustentação oral das razões do recurso, a parte suscitou a nulidade do lançamento por descumprimento da formalidade legal de apuração mensal do ICMS, entendendo que o lançamento efetuado pelo agente fiscal, de forma anual, é contrário a sistemática do ICMS.

A preliminar foi afastada pois o auto de infração foi lavrado considerando os valores de forma mensal, bem como o contribuinte apresentou saldo devedor nos períodos da infração, desta forma não existiam valores a serem compensados que pudessem refletir no resultado apontado pelo agente do fisco.

Ainda em sede de preliminar foi arguida a imunidade das operações com base no art. 40, VII da Lei nº 12.670/1996, a qual afastada na 88ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento fundamentado nos argumentos esposados no Parecer nº 709/2014 (fls. 114 a 119), cujos principais pontos reproduzimos abaixo:

No que tange à aquisição do bem por meio de alienação fiduciária em garantia é mister nos inteirarmos de quais momentos se constitui esta operação, sendo certo que se trata de uma ficção jurídica criada para facilitar as operações de crédito, estando a salvo da incidência do imposto. Nessa operação, o comprador aliena o bem comprado para o vendedor, a fim de garantir o pagamento do respectivo preço, mas continua com a sua posse direta. Caso o devedor fiduciante não honre o débito perante o credor fiduciário, este poderá expropriar o bem, de forma a poder vendê-lo e, assim, recuperar o valor não adimplido.

Há, assim, como primeiro momento, a transferência (pelo adquirente) do domínio resolúvel e posse indireta do bem ao credor fiduciário, e, como segundo momento, no caso de inadimplência do devedor fiduciante (adquirente do bem), a expropriação do bem, que poderá ser seguida de sua venda. Esses são os momentos (transmissão do domínio feito pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário; transferência da posse do bem em favor do credor em razão de inadimplemento do devedor e transmissão do domínio do credor para o devedor em virtude da extinção da garantia, pelo pagamento), descritos na Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996 (art. 40 VII) como fora do alcance da incidência do imposto, no tocante a operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia.

Desse modo, a utilização dessa ficção jurídica (assim considerada porque, em verdade, não enseja circulação de mercadoria) não compromete a incidência do imposto na operação mercantil de compra e venda do bem, e, portanto, não se apresenta como motivo para não-cobrança do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas. Ademais quando o domínio da coisa vendida seja atribuído a um terceiro, ou seja, o financiador da operação, passando a existir dois contratos: um de compra e venda mercantil e outro de mútuo.

No mérito, o diferencial de alíquota encontra fundamento no art. 155, § 2º, VII, 'a' da Constituição Federal e regulamentado, pelo Estado do Ceará, no art. 589 do Decreto nº 24.569/97 devendo ser pago por ocasião da entrada no estado de bens adquiridos para o ativo permanente da empresa.

Nos autos ficou devidamente demonstrado a falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas - Difal relativo às notas fiscais nº 1312, 22620, 23163, 21888, 21889, 6380 e 5328, conforme comprova documentação existente no processo.

Entretanto, conforme se depreende da leitura da decisão consignada na Ata da 88ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento (fls. 122/123), realizada no dia 27/05/2015, faz-se necessário considerar os valores de ICMS normal das respectivas operações, in verbis:

'Em relação à conversão do julgamento em realização de PERÍCIA, para que seja feita a apuração débito/crédito das notas fiscais autuadas, resolve-se por maioria de votos pela medida diligencial, nos termos do despacho a ser elaborado pela Conselheira Relatora....'.

O Laudo Pericial, fls. 126/129, constata que o recorrente não aproveitou na sua escrita fiscal (Livro Registro de Entrada, Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente — CIAP e Livro Registro de Apuração do ICMS) os valores consignados nas notas fiscais de entrada objeto da presente acusação fiscal. Desta forma, considerando os fatos acima expostos, manifesto-me no sentido de reconhecer devida a acusação fiscal, entretanto deduzindo dos valores lançados o ICMS normal da operação apontado pela perícia, fls. 127.

Considerando os fatos acima relatados, voto pelo conhecimento dos recursos, negar-lhes provimento e afastar as preliminares suscitadas, no mérito julgar parcialmente procedente a acusação fiscal considerando

os valores de crédito das notas fiscais apontadas na perícia, conforme manifestação oral do Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, ficando o sujeito passivo sujeito à penalidade prevista no art.123, I, 'c' da Lei nº 12.670/1996 conforme demonstrativo do crédito tributário abaixo.

Este é o voto.

DECISÃO: Vistos relatados e discutidos os autos onde é recorrente Distribuidora de Alimentos Fartura S.A. e Célula de Julgamento de 1ª Instância e recorrido ambos, a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários após conhecer de ambos os recursos interpostos, resolve, preliminarmente, em relação à nulidade arguida pela autuada — inconsistência no levantamento fiscal realizado, uma vez que o mesmo deveria ter sido realizado mensalmente e não anualmente. Preliminar afastada, por maioria de votos, entendendo que o levantamento fiscal não trouxe prejuízo ao autuado, uma vez que na apuração a empresa apresentou em sua conta gráfica, no período da autuação, saldo devedor. Vencidos os votos dos Conselheiros Filipe Pinho da Costa Leitão e José Gonçalves Feitosa que votaram pelo acatamento da nulidade suscitada.

No mérito, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, negar provimento aos recursos, para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, entretanto, com base em laudo pericial e em conformidade com a decisão já consignada na Ata da 88ª Sessão Ordinária de 27 (vinte e sete) de maio de 2015 (dois mil e quinze), nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Os Conselheiros Valter Barbalho Lima e Leilson Oliveira Cunha votaram pela parcial procedência da acusação fiscal, no entanto, nos termos da decisão proferida pela 1ª instância de julgamento. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Matheus Fernandes Menezes. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso ordinário, o representante legal da autuada, Dr. Schubert de Farias Machado". (Grifei).

Acosto, pela sua pertinência, decisão do Estado do Espírito Santo, através das seguintes decisões de seu órgão de julgamento administrativo:

“Resolução nº 0173/2016 da 5ª Turma de Julgamento

Processo: 52598942

Ementa: EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO, ORIUNDOS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO - PARTE DOS BENS ADQUIRIDOS COM ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA - PARTE DOS BENS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (ART. 70, INCISO XV, DO RICMS/2002) - ILICITUDE CARACTERIZADA - ACUSAÇÃO FISCAL PROCEDENTE. Restou provado nos autos que as aquisições objeto da autuação estavam sujeitas ao recolhimento do ICMS do diferencial de alíquota, em face de serem oriundas de outra Unidade da Federação. Porém, foi constatado que parte dos bens tinha o benefício da redução de base de cálculo na forma do art. 70, inciso XV, Anexo VII, do RICMS-ES/2002, cujo índice de redução era de 41,1764%. Contudo, o cálculo do ICMS do diferencial de alíquota alcançou um imposto menor do que o devido. Entretanto, em razão da decadência operada não existe a possibilidade de correção, mantendo o valor alcançado na forma proposta, tendo em vista não ter causado prejuízo ao contribuinte. Outra particularidade foi que parte dos bens (veículos) foram adquiridos com alienação fiduciária, cuja operação de compra está sujeita à cobrança do diferencial de alíquota”.

“Resolução nº 0110/2016 da 3ª Turma de Julgamento

Processo: 60201010

Ementa: ACUSAÇÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - ÍNDICES DO DIFERENCIAL - EXATOS - ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA - A NÃO INCIDÊNCIA NÃO ABRANGE O CONTRIBUINTE DO ICMS DESTINATÁRIO FINAL DO BEM - CORRETA A ACUSAÇÃO. O fato gerador do diferencial de alíquota, quanto ao momento de sua ocorrência, está expressamente previsto no artigo 2º, § 1º, IV, em combinação com o art. 3º, XIII, da Lei 7000/2001, relativamente à entrada de mercadoria ou bem provenientes de operações interestaduais e destinados ao ativo fixo ou ao consumo de estabelecimento contribuinte do ICMS. Restou comprovado nos autos que para a porção maior dos bens a alíquota do diferencial é de 5% e para a outra parte é de 10%. A alienação fiduciária em garantia não desonera o contribuinte do ICMS, destinatário final do bem, de recolher o diferencial de alíquota. A procedência do Auto de Infração se impõe”. (Grifos do relator).

Na mesma senda, decisão do Estado do Maranhão através do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, quando da apreciação do Auto de Infração nº 481763000405-3, analisado em grau de recurso:

“ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO CONSUMO E/OU ATIVO FIXO. Período(s): agosto de 2014; fevereiro, abril, maio,

julho, agosto, dezembro de 2015; janeiro, março a maio, agosto a outubro, dezembro de 2016. Na alienação fiduciária, a operação de aquisição de veículo entre a concessionária e o contribuinte é tributada pelo diferencial de alíquota. Já na operação de transferência da posse indireta ou de domínio do credor para o devedor contratante não há incidência do imposto, nos termos do art. 3º, inciso VII da Lei Complementar 87/96. Lançamento procedente na Primeira Instância (Decisão nº 000076/2020). Recurso Voluntário. Alegações reiteradas. Recurso conhecido e não provido. Mantida a Decisão da Primeira Instância (Acórdão nº 200390/2022). Lançamento procedente.

1. Capitulação Legal da Infração: art. 5º, § 1º, inciso V; art. 12, inciso XVI; art. 13, inciso XI, art. 30; art. 31 da Lei 7.799/02 combinados com os arts. 69 e 105, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 19.714/03. Multa: art. 80, II, “e” da Lei 7.799/02. **2. Impugnação.** O contribuinte alega a não incidência do ICMS, apenas em relação às operações acobertadas pelas Notas Fiscais nº 123.708 (08/2014), nº 374.343 e nº 374.344 (08/2015), com base na Lei Complementar 87/96, art. 3º, inciso VII (mercadorias financiadas por instituição financeira, com alienação fiduciária).

3. Fundamentação da decisão. A julgadora de Primeira Instância inicialmente coloca que nas operações com alienação fiduciária ocorrem duas situações distintas: i) aquisição dos veículos nos estabelecimentos fabricantes e revendedores; e ii) instituição da alienação fiduciária em favor do banco credor, face ao contrato de abertura de crédito realizado entre a Autuada e a instituição financeira. **Esclarece que a primeira operação entre a concessionária e o contribuinte há incidência do diferencial de alíquota.** Enquanto, na segunda operação, transferência da posse indireta, ou do domínio, não há incidência do imposto, nos termos da Lei Complementar 87/96, art. 3º, inciso VII. Com base no exposto, o julgador da Primeira Instância entende que não procede a alegação, e que o contribuinte infringiu o art. 5º, § 1º, V, art. 12, XVI e art. 27 da Lei 7799/02. Assim, julga procedente o lançamento.

4. Recurso. O contribuinte interpõe recurso voluntário reiterando os mesmos argumentos da impugnação. Ressalta que na transferência da propriedade na alienação fiduciária só se dará após o adimplemento do contrato, ficando o devedor apenas com a posse, sem a incidência do imposto, conforme a súmula 166 do STJ, a qual diz que o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não constitui fato gerador.

5. Fundamentação do voto. O relator conselheiro argumenta que, conforme as razões já expostas, as operações questionadas não se enquadram na não incidência, nos termos da Lei Complementar 87/96, art. 3º, inciso VII. Esclarece que a Súmula 166 do STJ não se aplica ao caso em questão, pois diz respeito à transferência de mercadorias entre matriz e filial e entre as filiais da mesma pessoa jurídica. Assim, vota pelo conhecimento e não provimento do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão da Primeira Instância.

6. Acórdão. Considerando que restou comprovada a condição do sujeito passivo como contribuinte do imposto, e que não houve o recolhimento do diferencial de alíquota exigido no Auto de Infração, a Câmara Julgadora, conhece do recurso, nega-lhe provimento, para manter a decisão de Primeira Instância”. (Grifos não originais).

Por derradeiro, e no mesmo sentido das anteriores, trago decisão do Tribunal Administrativo de Recursos Estaduais do Estado do Acre, relativo ao Processo Administrativo 2018/10/12434, em grau de Recurso Voluntário, julgado em 22 de janeiro de 2025, que resultou no Acórdão nº 05/2025, em decisão unânime, sendo Relator o Conselheiro João Tadeu de Moura:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

1. No presente caso, o contribuinte adquiriu veículos em operações interestaduais para compor o seu ativo permanente, sendo tributados pelo diferencial de alíquotas, por parte do Fisco Estadual.

2. Inconformado com a decisão de primeira instância fazendária que manteve os lançamentos tributários, o contribuinte interpôs recurso voluntário perante este Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, alegando a não incidência do ICMS no caso de aquisição por alienação fiduciária em garantia nos termos do inciso VII do artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96.

3. É pacífico o entendimento de que o ICMS não incide sobre operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor, contudo, no presente caso, verifica-se que, de fato, o ICMS incidiu sobre as notas fiscais de vendas e não sobre o contrato de alienação fiduciária.

4. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime”.

E a posição em relação a questão, teve o seguinte embasamento no voto proferido:

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CAVALHEIRO LOGISTICS LTDA., pessoa jurídica de

direito privado, inscrita no CNPJ nº 07.689.042/0003-92, perante o Conselho de Contribuintes do Estado do Acre – CONCEA, contra a decisão nº 891/2018 (fls. 67/69), proferida pela Diretoria da Administração Tributária DIAT, que segundo o entendimento esposado pelo Departamento de Assessoramento Tributário DEAT no Parecer 1284/2018 (fls. 64/66), julgou pela **IMPROCEDÊNCIA** o pedido de retificação das Notificações Especiais de número 17011/2018, alegando a não incidência do ICMS no caso de aquisição por alienação fiduciária em garantia, nos termos do inciso VII do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96.

Conheço do recurso voluntário, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Passo à análise do mérito.

Nos termos do art. 3º, inciso VII da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS não incide sobre operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor, contudo, no presente caso, verifica-se que, de fato, o ICMS incidiu sobre os contratos de compra e venda e não sobre o contrato de alienação fiduciária.

Ao julgar causa idêntica entre o Recorrente e a Fazenda Pública do Estado do Acre, o Tribunal de Justiça do Acre entendeu pela legalidade do ICMS dessas operações, conforme ementa a seguir reproduzida:

'APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE DÉBITO. BENS ADQUIRIDOS MEDIANTE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA SOBRE A COMPRA VENDA. INCIDÊNCIA SOBRE O CONTRATO DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA QUE NÃO SE CONFUNDE COM O CONTRATO DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA, ESTE ÚLTIMO ISENTO DE COBRANÇA. RECURSO DESPROVIDO. O alcance hermenêutico de que trata o art. 3º, VII, da LC 87/96 compreende transmissões decorrentes de alienação fiduciária, seja na transmissão do domínio resolúvel ao credor fiduciário (financiador), seja na transferência da posse caso o devedor fiduciante venha a inadimplir o contrato, consolidando a propriedade do credor. Por outro lado, se torna devido a incidência do ICMS-Diferencial de alíquota quando este incide não sobre o contrato de alienação fiduciária do contribuinte com o banco, mas sobre o contrato de compra e venda realizado com o particular. No caso dos autos, fica evidente pela leitura das notas fiscais emitidas em favor da empresa-contribuinte que o ICMS incidiu sobre a venda dos produtos e não sobre o contrato de alienação fiduciária. É devido o recolhimento pelo contribuinte da diferença de ICMS consistente na diferença entre a alíquota interestadual, cobrada do alienante pelo Estado de origem, e a alíquota interna do Estado de destino, ainda que o bem se destine ao ativo fixo da empresa. Recurso conhecido e desprovido. (TJAC Apelação Cível nº 0701214-11.2019.8.01.0003. Relatora Desª. Denise Bonfim, 1ª Câmara Cível, julgado: 01/09/2022) – destaquei'.

No mesmo sentido, é o entendimento do Tribunal de Justiça do Acre e de Rondônia, conforme ementas a seguir reproduzidas:

'APELAÇÃO CIVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE BENS POR CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. CONJUNTO PROBATÓRIO INDICATIVO DE INGRESSO DE BENS NO ESTADO DO ACRE. EXAÇÃO DEVIDA. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO PREVISTA PARA OPERAÇÕES DECORRENTES DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. HIPÓTESE DE COMPRA E VENDA E NÃO DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DO CONVÉNIO CONFAZ Nº. 52/91. BENS NÃO ABRANGIDOS PELO ROL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PREVISTOS NO CONVÊNIO. RECURSO DESPROVIDO.'

1. A Constituição da República autoriza, de modo expresso, a cobrança, nas operações interestaduais a destinatários, contribuintes ou não do ICMS, do cognominado ‘diferencial de alíquota’ consistente na diferença entre a alíquota interestadual, cobrada do alienante pelo Estado de origem, e a alíquota interna do Estado de destino (Art. 155, VII e VIII).

2. A nota fiscal é o instrumento hábil que materializa e comprova a ocorrência de operações comerciais, e, no presente caso, as notas que embasam a autuação fiscal objetada apontam como destino da mercadoria o Estado do Acre.

3. A ausência do selo aduaneiro do Estado Acre nas notas fiscais não impede, no caso concreto, a cobrança do ICMS - diferencial de alíquotas – visto que as provas dos autos demonstram que a mercadoria efetivamente ingressou no território acreano. Acolher a tese da Recorrente seria consentir com situação fiscal manifestamente irregular, por quanto configuraria-se entrega de mercadorias em local diverso do indicado nos documentos fiscais, o que ensejaria, além da exigência do tributo, a aplicação de multa punitiva, nos termos do art. 61, III, c, da LCE nº. 55/97.

4. Não prospera a tese recursal de que haveria isenção do imposto nos termos do art. 3º, VII da LC nº. 87/96, uma vez que a operação tributada no presente caso é a compra e venda, e não o contrato de financiamento com garantia fiduciária formalizado entre a Apelante e as instituições bancárias com o fito de viabilizar a aquisição dos equipamentos junto aos fornecedores (vendedores).

5. Afasta-se, por fim, a alegação de que as operações realizadas estariam abrangidas pelo Convênio Confaz nº. 52/91, porquanto os bens adquiridos pela Apelante não constam do rol taxativo de máquinas e equipamentos previstos nos anexos do aludido convênio (Princípio da Legalidade Estrita).

6. Recurso desprovido. (TJAC – APL: 07123654820178010001 AC 0712365-48.2017.8.010001, Relator Des. Roberto Barros, Segunda Câmara Cível, julgado: 08/08/2019, publicado: 13/08/2019) – grifei.

APELAÇÃO CIVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE DÉBITO. BENS ADQUIRIDOS MEDIANTE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA SOBRE A COMPRA E VENDA. EXIGÊNCIA. RECURSO PROVIDO.

Não prospera a tese recursal de que há isenção do imposto, nos termos do art. 3º, VII da LC n. 87/96, pois a operação tributada pelo fisco é a compra e venda e não o contrato de financiamento com garantia fiduciária formalizado entre a empresa e a instituição financeira.

É devido o recolhimento pelo contribuinte da diferença de ICMS consistente na diferença entre a alíquota interestadual, cobrada do alienante pelo Estado de origem, e a alíquota interna do Estado de destino, ainda que o bem se destine ao ativo fixo da empresa. (TJRO – Apelação Cível nº 7003434-80.2019.822.0014, Relatora Juiza Inês Moreira da Costa, 2ª Câmara Especial, julgado: 11/5/2021) – sem destaques no original’.

Ademais as aquisições interestaduais com mercadorias destinadas a estabelecimento inscrito no Estado do Acre para utilização como bem de consumo e ativo permanente são tributadas com o diferencial de alíquota, na forma da legislação vigente e aplicável à espécie.

(...)

Neste sentido, é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes do Estado do Acre:

‘ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE, INCIDÊNCIA.

1. O ICMS sobre a aquisição de ativo permanente, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar 55/97.

2. A opção pelo benefício do Regime Especial de Tributação do Decreto n. 15.085/2006 implica em renúncia a quaisquer outros créditos fiscais.

3. É legítima a cobrança do ICMS sobre o ativo permanente por meio de notificação, quando o contribuinte do Regime Especial de Tributação, de que trata o Decreto n. 15.085/2006, não apurar o débito tributário por meio de Demonstrativo de Apuração Mensal (DAM) e não efetuar o recolhimento do ICMS devido.

4. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime. (Acórdão nº 22/2017. Processo nº 2014/10/16410. Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre. Relator Cons. Suplente Fredi Dettweiler, julgado em 30/08/2017) – grifei.

Conforme visto acima, a operação de alienação fiduciária não foi objeto de tributação, e sim, de compra e venda adjacente, revela-se acertada a decisão recorrida.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte CAVALHEIRO LOGISTICS LTDA. e, como consequência, mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos. (Negrito do original e sublinhado por este relator).

Diante das colocações do advogado da empresa, em sua sustentação oral em 24/04/2025, quanto ao voto proferido no Acórdão JJF Nº 0224/06-24-VD, por mim relatado, algumas considerações são necessárias:

Naquele julgamento se tratava de incidência de ICMS em importação de aeronave, e não diferencial de alíquota, em que, inicialmente se configurou a nulidade por não ter sido uma ação fiscal realizada no trânsito de mercadorias, tendo em atenção ao artigo 155, parágrafo único do RPAF sido esta nulidade apontada superada, para se adentrar no mérito, oportunidade na qual se constatou que nos registros da ANAC (Agência Nacional de Aviação Civil), e em consulta ao Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB), a informação quanto ao proprietário da aeronave se encontrava em nome de empresa localizada nos Estados Unidos, que registrada como a exportadora da aeronave, em operação alcançada por informada alienação fiduciária.

Nesta condição, igualmente constatada a ilegitimidade passiva, e que, lançado o Auto de Infração em tal operação, o mesmo se apresentava como improcedente, à vista da alienação fiduciária indicada.

Consigno que o referido Acórdão aguarda o julgamento do Recurso de Ofício por uma das Câmaras do CONSEF, para a convalidação ou não do entendimento ali esposado.

Como bem pontuado na sustentação oral pela defesa, o caso ali trazido à baila não se apresenta similar ao ora analisado.

De igual modo, o RE 540829 apreciado pelo STF, arguido pela defesa em sustento de sua tese não se aplica ao caso presente, uma vez que não diz respeito a apreciação de alienação fiduciária, e sim, de leasing em importação de aeronaves, conforme se denota da sua ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

2. A alínea a do inciso IX do § 2º do art. 155, da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência de domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Conseqüentemente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

Consoante indicado logo no introito do presente voto, alienação fiduciária e arrendamento mercantil ou leasing são figuras jurídicas diversas e distintas, não podendo, pois, tal decisão ser aproveitada em proveito da defesa.

De igual modo, as decisões de Tribunais Estaduais trazidas na impugnação, como se verá a seguir.

O STJ quando da apreciação do Agravo em Recurso Especial nº 2288773-RO, onde figurava como Agravante a empresa CAVALHEIRO LOGISTICS LTDA., tendo como Relator o Ministro Sérgio Kukina, em julgamento ocorrido em 19/06/2023, assim decidiu:

“Trata-se de agravo manejado por Cavalheiro Logistics Ltda., desafiando decisão denegatória de admissibilidade a recurso especial, este interposto com base no art. 105, III, a e c da CF, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, assim ementado (fls. 528/529):

EMENTA. Apelação Civil. Ação Declaratória de nulidade de débito. Bens adquiridos mediante alienação fiduciária. ICMS. Diferencial de alíquota sobre a compra e venda. Exigência. Recurso provido.

Não prospera a tese recursal de que há isenção do imposto, nos termos do art. 3º, VII da LC n. 87/96, pois a operação tributada pelo fisco é a compra e venda e não o contrato de financiamento com garantia fiduciária formalizada entre a empresa e a instituição financeira.

É devido o recolhimento pelo contribuinte da diferença de ICMS consistente na diferença entre a alíquota interestadual, cobrada do alienante do Estado de origem, e a alíquota interna do Estado de destino, ainda que o bem se destine ao ativo fixo da empresa.

Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados (fls. 585/589).

Nas razões do recurso especial, a parte agravante aponta dissídio jurisprudencial e violação ao artigo 3º,

VII da Lei Complementar nº 87/1996. Sustenta a ‘não incidência do ICMS diferencial de alíquota, nas aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado, quando adquiridos em alienação fiduciária em garantia’ (fl. 619)’.

E segue em sua fundamentação:

“A irresignação não merece prosperar.

Com efeito, o Tribunal de origem entendeu como devida a incidência do ICMS na hipótese dos autos, uma vez que o fato gerador é o contrato de compra e venda, e não a alienação fiduciária, com base nas seguintes razões de decidir (fls. 525/527):

Ocorre que, na presente hipótese, o que está sendo objeto de incidência do imposto **não é a operação decorrente de alienação fiduciária em garantia, mas sim, a compra e venda anterior**, que geram recolhimento do ICMS em alíquota reduzida, de modo que exigível o diferencial cobrado pelo estado de Rondônia. Como é cediço, a Constituição da República autoriza, de modo expresso, a cobrança, nas operações interestaduais, de vendas de mercadorias destinadas a contribuintes ou não do ICMS, do denominado ‘diferencial de alíquota’, consistente na diferença entre a alíquota interestadual, cobrada do alienante pelo Estado de origem, e a alíquota interna do Estado de destino:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

O Estado de Rondônia, por sua vez, ao tratar da aquisição de bens por empresa contribuinte do imposto, para destinação ao ativo permanente da empresa, assim previu a Lei 668/96:

Art. 17. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) XIII - da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação destinada ao uso ou consumo ou ao ativo imobilizado, observado o disposto nos §§ 3º e 3º-A do art. 18;

Dessa forma, diferentemente do alegado pelo autor, o Estado não pretende cobrar ICMS da operação de alienação fiduciária em garantia, mas sim do diferencial de alíquota incidente pela circulação de mercadoria levada a efeito pela compra e venda de veículos em outro Estado da Federação.

No caso, é incontrovertido que a empresa adquiriu em outra unidade da Federação, bens para seu ativo imobilizado, estando o ente estatal a cobrar pelo imposto decorrente dessa compra e venda.

É importante esclarecer que alienação fiduciária é distinta do contrato de compra e venda, mas pode ser dele decorrente. Para se alienar em garantia, é necessária a prévia propriedade do bem, embora seja frequente que ambos os negócios, apesar de permanecerem distintos, sejam imediatamente vinculados, pois comumente na mesma oportunidade o comprador do bem já o aliena fiduciariamente àquele que lhe forneceu o crédito, tornando-se este o credor fiduciário do bem.

Para essa operação e outras decorrentes da alienação fiduciária em garantia, é certo que não incide o ICMS. Porém, permanece hígida a incidência deste sobre a compra e venda ocorrida.

Conclui-se assim, que a compra e venda não é ‘decorrente’ da alienação fiduciária. Ao contrário, a compra e venda é antedecedente, ou ao menos simultânea, de forma que as operações em que não incide o ICMS são especificamente as que decorrem da alienação fiduciária em garantia.

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo”. (Grifei).

Tal decisão, bem como aquelas de outros Tribunais Estaduais arroladas nas decisões administrativas colacionadas acima, se contrapõem àquelas trazidas na impugnação.

Lembrando que a Agravante da decisão tomada como paradigma é a mesma empresa cujo julgamento administrativo do estado do Acre foi reproduzido linhas acima.

Ainda quanto a alienação fiduciária, entendo necessário apontar duas decisões dos Tribunais Superiores, ao abordar a incidência tributária ante a existência de tal figura jurídica.

A primeira vem a ser recente decisão no Recurso Especial nº 1949182/SP pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Tema 1.158 sob o rito dos recursos repetitivos,

trouxe um novo entendimento sobre a alienação fiduciária e a responsabilidade pelo pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e acordo com a tese firmada, o credor fiduciário não pode ser considerado sujeito passivo do IPTU antes da consolidação da propriedade e da imissão na posse do imóvel, pois não se enquadra nas hipóteses previstas no artigo 34 do Código Tributário Nacional (CTN).

Explico melhor: O município de São Paulo ajuizou uma execução fiscal contra um banco para cobrar IPTU referente a um imóvel com alienação fiduciária. O Tribunal estadual considerou que a instituição financeira não poderia ser responsabilizada pelo tributo, afastando sua legitimidade passiva no processo.

Ao recorrer ao STJ, o município defendeu que a alienação fiduciária transfere a propriedade ao credor fiduciário, tornando-o responsável pelo pagamento do imposto. O ministro relator, Teodoro Silva Santos, rejeitou essa tese ao enfatizar que a propriedade fiduciária é apenas resolúvel e indireta, existindo unicamente para garantir o financiamento.

A jurisprudência do STJ determina que a posse do imóvel deve estar vinculada à intenção de ser seu proprietário (*animus domini*), o que exclui o credor fiduciário da lista de contribuintes prevista no artigo 34 do CTN. O artigo 1.367 do Código Civil corrobora esse entendimento ao estabelecer que a propriedade fiduciária não se equipara à propriedade plena, pois há uma condição resolutiva (artigo 1.359 do Código Civil) que mantém o imóvel atrelado à garantia do contrato de financiamento.

A decisão do STJ confirma que o IPTU deve ser pago pelo devedor fiduciante, conforme o artigo 27, parágrafo 8º da Lei nº 9.514/1997, que determina sua responsabilidade pelos encargos do imóvel até a imissão na posse pelo credor fiduciário.

A alteração do artigo 23, parágrafo 2º da Lei nº 9.514/1997 em 2023 determinou que o devedor fiduciante deve arcar com o IPTU incidente sobre o bem, reafirmando que o credor fiduciário só assume obrigações tributárias após a consolidação da propriedade.

O entendimento firmado pelo STJ no Tema 1.158 reforça que o credor fiduciário não pode ser considerado contribuinte do IPTU antes da consolidação da propriedade e da sua imissão na posse do imóvel.

Já no (STF) se encontra em julgamento e em vias de decisão se o credor fiduciário pode ser cobrado em execução fiscal referente a débitos do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre veículo alienado.

Tal matéria é objeto do Recurso Extraordinário (RE) 1355870, que teve repercussão geral reconhecida (Tema 1.153) pelo Plenário.

Como já dito em momento precedente, na alienação fiduciária de veículo, a aquisição do bem é financiada por uma instituição bancária (credor fiduciário), mas o comprador não tem a titularidade enquanto não quitar o financiamento, uma vez que incide sobre o bem um ônus decorrente da garantia da dívida. Caso o devedor não quite os valores no prazo estipulado, o credor pode solicitar ao Judiciário a busca e apreensão do veículo.

No caso paradigmático, o Estado de Minas Gerais ajuizou execução fiscal contra o BANCO PAN S.A., credor fiduciário, e o devedor fiduciante, solidariamente, por débitos relativos ao IPVA. A decisão de primeira instância decretou a extinção do processo em relação ao banco, por considerá-lo parte ilegítima para figurar como corresponsável pelo pagamento do tributo.

Ao decidir sobre a apelação, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais reformou a sentença sob o fundamento de que, por força de regras da Lei Estadual nº 14.937/2003, a instituição financeira credora fiduciária ou arrendadora é responsável pelo pagamento do imposto por ser proprietária dos veículos dados em garantia de financiamento.

No recurso ao STF, o banco argumenta que a lei estadual viola o conceito de propriedade e extrapola a própria hipótese de incidência do tributo, previsto no artigo 155, inciso III da

Constituição Federal. Alega que, de acordo com o Código Civil, o credor fiduciário passa a ser responsável pelo pagamento de tributos apenas a partir da transmissão de propriedade plena e da consequente imissão na posse.

Em manifestação o então presidente do STF, Ministro Luiz Fux, afirmou que compete à Corte decidir, à luz da Constituição Federal, se os estados e o Distrito Federal podem, no âmbito de sua competência tributária, imputar ao credor fiduciário a responsabilidade tributária para o pagamento do IPVA diante da ausência de lei de âmbito nacional com normas gerais sobre o tributo e, ainda, da qualidade de proprietário de veículo automotor.

Ele explicou que o STF analisaria se a Lei Estadual nº 14.937/2003 obedeceu aos limites constitucionais de competência legislativa tributária, especialmente quanto à correta atribuição do fato gerador e do responsável tributário do imposto sobre a propriedade de veículo automotor.

Fux ressaltou ainda a relevância social e econômica da matéria em razão do modelo de alienação fiduciária, uma das principais formas de aquisição de veículos no Brasil. ‘A temática em análise revela potencial impacto em outros casos, tendo em vista a multiplicidade de recursos sobre essa específica questão jurídica’, arrematou.

O entendimento do presidente do STF pelo reconhecimento da repercussão geral foi seguido, por maioria, e acolhido.

Em julgamento realizado em 24/03/2025, recente, pois, após o voto do Ministro Relator, no sentido de que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento, para o fim de, reformando-se o acórdão do Tribunal *a quo*, então recorrido, restabelecer a sentença de primeiro grau que, em embargos à execução fiscal, extinguira o feito com relação ao credor fiduciário, lastreado em sua ilegitimidade passiva, determinando a inversão do ônus de sucumbência que eventualmente tivessem sido fixados na instância a quo;

Propunha a fixação da seguinte tese de repercussão geral (tema 1.153): “*1. É inconstitucional a eleição do credor fiduciário como contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre veículo alienado fiduciariamente, ressalvada a hipótese da consolidação de sua propriedade plena sobre o bem. 2. A sujeição passiva do credor fiduciário em relação ao IPVA incidente sobre veículo alienado fiduciariamente pode se dar, em virtude de lei estadual ou distrital, no âmbito da responsabilidade tributária, desde que observadas as normas gerais de direito tributário dispostas em lei complementar, especialmente as pertinentes às diretrizes e às regras matrizes de responsabilidade tributária. 3. A legitimidade passiva do credor fiduciário para figurar em execução fiscal de cobrança do IPVA incidente sobre veículo objeto de alienação fiduciária resta verificada nas hipóteses de consolidação de sua propriedade plena sobre o bem ou de instituição legal de sua sujeição passiva na qualidade de responsável tributário*”.

Nos termos do artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil, propunha a modulação temporal da eficácia da decisão e da tese, para que a declaração da inconstitucionalidade da eleição do credor fiduciário como contribuinte do IPVA incidente sobre o veículo alienado fiduciariamente, quando não tenha havido a consolidação de sua propriedade plena sobre o bem, produza efeitos meramente *ex nunc*, a contar, portanto, da data de publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a impossibilitar a repetição do indébito do IPVA que haja sido recolhido pelo credor fiduciário até a véspera do átimo modulatório, ressalvando de tal proposta entretanto, para que o julgado produza efeitos *ex tunc*, em ocorrendo:

- Ação judicial proposta até a véspera do marco temporal, inclusive de repetição de indébito e execução fiscal em que se discuta a sujeição passiva direta (contribuinte) e a legitimidade passiva do credor fiduciário;
- Atos pendentes de constituição e cobrança, em face do credor fiduciário, relativos a IPVA com fatos geradores anteriores ao marco temporal supracitado, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Carmen Lúcia, tendo sido o julgamento suspenso pelo pedido

de vista dos autos do Ministro Cristiano Zanin.

Tais julgados ajudam a mostrar que o credor fiduciário não é sujeito passivo da relação jurídica tributária em relação aos tributos que incidam sobre o bem alienado, reforçando o entendimento e fundamentação esposado no presente voto, diante da sujeição passiva do adquirente/devedor do bem financiado em relação ao DIFAL do ICMS.

Ante os expostos motivos e razões, voto pela inteira PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278906.0019/24-4 lavrada contra **AGRO GAVAZZONI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.553.530,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 43, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR