

Acórdão: 22.628/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001479571-91
Impugnação: 40.010150200-53
Impugnante: Movelaria Lage & Ferreira Ltda
IE: 001047071.00-55
Proc. S. Passivo: Guilherme Siqueira Silva/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - SIMPLES NACIONAL. Constatada a falta de recolhimento de ICMS devido a título de antecipação de imposto, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias por contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional, situado em Minas Gerais, em desacordo com o previsto no § 14 do art. 42 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS Antecipação e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação tributária, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação para comercialização e/ou industrialização, no período de janeiro de 2015 a junho de 2019.

Consoante explicitado no relatório do Auto de Infração, referida exigência fundamenta-se na disposição contida no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 38/63, acompanhada dos documentos de fls. 64/82 com os argumentos infra elencados:

- registra que não houve infringência de obrigações legais nem omissão de recolhimento de ICMS;

- acrescenta que a exigência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, em razão de aquisição de mercadorias em outra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidade da Federação para comercialização ou industrialização fere a Constituição da República de 1988 – CR/88, pois nega tratamento tributário mais favorecido, diferenciado e simplificado a estas empresas, impingindo ilegal aumento da carga tributária a quem tem direito a tratamento desigual e privilegiado, e cerceia o direito das empresas de gerar tributos e empregos, exercendo a função social da propriedade;

- entende que a antecipação do imposto é uma nova guia de recolhimento, porém ela cria um regime desfavorável, uma vez que às empresas do Simples Nacional não é permitindo o abatimento de valores já pagos antecipadamente;

- reitera que ocorre bitributação, maculando o princípio constitucional da não-cumulatividade e gerando o enriquecimento ilícito do estado;

- menciona o ajuizamento da ação perante o Supremo Tribunal Federal – STF da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5464 em que se teria reconhecido à mácula constitucional de tal cobrança;

- aponta que a multa de revalidação se reveste de caráter confiscatório, afetando a proporcionalidade e razoabilidade de toda autuação fazendária.

Requer:

- anulação do crédito tributário, por cerceamento de defesa ou subsidiariamente:

- exclusão dos juros e multas ou
- redução da multa de revalidação.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 88/103, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação tributária, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação para comercialização e/ou industrialização, no período de janeiro de 2015 a junho de 2019.

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

Consoante explicitado no relatório do Auto de Infração, referida exigência fundamenta-se na disposição contida no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Ressalta-se de início que a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração por suposto cerceamento de defesa.

Entretanto razão não lhe assiste.

O Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, necessários para a atividade do lançamento e previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, além de estar devidamente instruído.

Induidoso que a Autuada compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação.

Porquanto, a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O relatório fiscal apresenta todos os elementos necessários à sua compreensão e todas as infringências foram devidamente elencadas juntamente com as respectivas penalidades aplicáveis.

Desse modo, não se justifica a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa.

A Fiscalização realizou cruzamento de dados e, tendo em vista os indícios de não recolhimento, pela Autuada, da antecipação de ICMS, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000.033.177-54, anexado às fls. 02, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de janeiro de 2015 a junho de 2019.

Ao confrontar as informações obtidas por meio do cruzamento de dados com os pagamentos efetuados pela Contribuinte, a Fiscalização apurou a falta de recolhimento da antecipação de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação para comercialização e/ou industrialização, no período autuado.

A exigência da antecipação do imposto fundamenta-se no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, e § 5º, da Lei Complementar nº 123/06, a seguir reproduzido:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

(Grifou-se)

Em correspondência, as obrigações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte estão previstas no art. 5º, inciso XII, alínea “g”, da Resolução CGSN nº 140/18.

O objetivo dessa cobrança é equiparar a carga tributária incidente nas operações internas e interestaduais. Ou seja, o intuito, sob o ponto de vista tributário, é equalizar a tributação relativa à aquisição interestadual, que normalmente é feita com a incidência de alíquotas menores, com a tributação incidente nas operações internas, normalmente efetuadas mediante aplicação de alíquotas superiores às interestaduais.

Em outras palavras, não fosse a exigência do imposto equivalente à diferença entre as alíquotas, haveria vantagem indevida para as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional que adquirem mercadorias de outros estados em relação àquelas que realizam suas compras internamente.

Isso porque o ICMS que incide sobre a operação interestadual, sob as alíquotas de 12% (doze por cento), 7% (sete por cento) ou 4% (quatro por cento), esta última para os casos de produtos importados, é menor do que aquele incidente no âmbito interno do estado, em regra, afeto à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Nesse cenário, favorecido ainda pelo fato das empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional não aproveitarem créditos, essas empresas passariam a adquirir a totalidade das mercadorias revendidas internamente de outras unidades da Federação, pois teriam menor custo.

Em sintonia com a legislação complementar, o estado de Minas Gerais estabeleceu a cobrança do “ICMS/Antecipação” às empresas optantes pelo regime diferenciado do Simples Nacional, no art. 6º, § 5º, alínea “f”, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna.

Efeitos de 28/12/2007 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 17.247, de 27/12/2007:

"f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização ou industrialização, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna."

Normatizando a previsão legal mineira do imposto, o RICMS/02 regulamenta a matéria nos termos dos arts. 42, § 14, e 43, §§ 8º e 9º, *in verbis*:

Art. 42 As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que adquirir em operação interestadual mercadoria para industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, comercialização ou utilização na prestação de serviço, fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste regulamento.

Efeitos de 17/08/2017 a 21/05/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.241, de 16/08/2017:

"§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que adquirir em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço, fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/2016 a 16/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art.12, I, ambos do Dec. nº 47.013, de 16/06/2016:

"§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que receber em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento."

Efeitos de 1º/01/2008 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, I, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

"§ 14. Ficam a microempresa e a empresa de pequeno porte obrigadas a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação, observado o disposto no inciso XXII do caput do art. 43 deste Regulamento."

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

§ 9º Nas hipóteses do § 8º, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução da base de cálculo, para o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado, será observado o seguinte:

Efeitos de 1º/01/2016 a 16/08/2017 - Acrescido pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:

"§ 9º Nas hipóteses do § 8º, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução da base de cálculo concedidas nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, para o cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:"

I - caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução da base de cálculo na unidade da Federação de origem, concedida nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, o imposto devido será calculado na forma do inciso I do § 8º, em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto, ou do inciso II do mesmo parágrafo, em se tratando de operação ou prestação destinada a não contribuinte do imposto;

(...)

Sendo assim, resta clara a determinação para que os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional recolham, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida na entrada de mercadoria destinada à industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço em prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Saliente-se que tal regra existe desde a implantação do regime do Simples Nacional e já foi referendada pelo Poder Judiciário, por meio de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que assim se manifestou:

STJ – RESP 1193911/MG

RELATOR MINISTRO HERMAM BENJAMIN – SEGUNDA TURMA

DATA JULGAMENTO: 04/11/2010

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A CONTRIBUINTE É EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL QUE ADQUIRE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO. INSURGE-SE CONTRA A EXIGÊNCIA, POR LEI DE SEU ESTADO, DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (MENOR) E A INTERNA (MAIOR).

2. APESAR DE RECONHECER QUE O ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002 DETERMINA O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, A CORTE ESTADUAL ENTENDEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL DEVERIA, NECESSARIAMENTE, PREVER A COMPENSAÇÃO POSTERIOR, O QUE NÃO HOUE. POR CONTA DA OMISSÃO DA LEI ESTADUAL EM REGULAR A MATÉRIA, A EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL SERIA INVÁLIDA.

3. INEXISTE DEBATE A RESPEITO DA LEGISLAÇÃO LOCAL. É INCONTROVERSO QUE A LEI MINEIRA EXIGE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NA ENTRADA DA MERCADORIA EM SEU TERRITÓRIO E NÃO PERMITE COMPENSAÇÃO COM O TRIBUTO POSTERIORMENTE DEVIDO PELA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

4. TAMPOUCO HÁ DISSÍDIO QUANTO À INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE ADMITE A SISTEMÁTICA SIMPLIFICADA E PREVÊ, COMO REGRA, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

5. A DEMANDA RECURSAL REFERE-SE EXCLUSIVAMENTE À ANÁLISE DO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, PARA AFERIR SE A EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA É AUTO-APLICÁVEL.

6. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA APENAS GARANTE AO ESTADO DE DESTINO A PARCELA QUE LHE CABE NA PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CASO NÃO HOUVESSE COBRANÇA DO DIFERENCIAL, OCORRERIA GRAVE DISTORÇÃO NA SISTEMÁTICA NACIONAL DESSE IMPOSTO. ISSO PORQUE A AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA SERIA SUBSTANCIALMENTE MENOS ONEROSA DO QUE A COMPRA NO PRÓPRIO ESTADO, SUJEITA À ALÍQUOTA INTERNA “CHEIA”.

7. SOBRE UM INSUMO, POR EX., DO RIO DE JANEIRO DESTINADO A MINAS GERAIS, INCIDE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 12%. SE O MESMO INSUMO FOR ADQUIRIDO NO PRÓPRIO ESTADO, A ALÍQUOTA INTERNA É DE 18%.

8. A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO ONERA A OPERAÇÃO POSTERIOR, PROMOVIDA PELA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, APENAS EQUALIZA A ANTERIOR, REALIZADA PELO FORNECEDOR, DE MODO QUE O DIFERENCIAL DE 6%, NESSE EXEMPLO (= 18 – 12), SEJA RECOLHIDO AOS

COFRES DE MINAS GERAIS, MINORANDO OS EFEITOS DA CHAMADA “GUERRA FISCAL”.

9. ISSO NÃO VIOLA A SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL, NÃO APENAS PORQUE A COBRANÇA DO DIFERENCIAL É PREVISTA EXPRESSAMENTE PELO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, MAS TAMBÉM PORQUE A IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO E COMPENSAÇÃO COM AS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES É VEDADA EM QUALQUER HIPÓTESE, E NÃO APENAS NO CASO DO DIFERENCIAL.

10. DE FATO, A LEGISLAÇÃO MINEIRA NÃO PREVÊ A COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO NA ENTRADA (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA), O QUE É INCONTROVERSO, PELA SIMPLES RAZÃO DE QUE ISSO É EXPRESSAMENTE OBSTADO PELO ART. 23, CAPUT, DA LC 123/2002.

11. AO NEGAR EFICÁCIA AO DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, O TJ-MG VIOLOU A LEI FEDERAL, DESCARACTERIZANDO O PRÓPRIO SIMPLES NACIONAL, O QUE IMPÕE A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

12. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (GRIFOU-SE)

E, seguindo o mesmo entendimento, assim decidiu o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) em demanda recente:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - SIMPLES NACIONAL - ICMS - OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS

1. A LEI COMPLEMENTAR 123/2006, AO TRATAR SOBRE O SIMPLES NACIONAL, DEFINIU QUE ESSE REGIME TRIBUTÁRIO ABRANGE O RECOLHIMENTO DO ICMS MEDIANTE DOCUMENTO ÚNICO DE ARRECADAÇÃO.

2. OCORRE QUE A PRÓPRIA LEI EXCEPCIONA ESSA MODALIDADE DE RECOLHIMENTO NAS HIPÓTESES EM QUE O ICMS É DEVIDO NAS OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NAS AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL.

3. DESSA FORMA, NÃO EXISTE ILEGALIDADE NA HIPÓTESE REGULAMENTADA PELO ART. 1º DO DECRETO ESTADUAL 44.650/2007, QUE ENCONTRA PREVISÃO EXPRESSA NA PRÓPRIA LEI COMPLEMENTAR 123/2006.

4. A QUESTÃO FOI ANALISADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE ASSENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE NÃO EXISTE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, NEM TAMPOUCO DA NÃO CUMULATIVIDADE (RMS 29.568/AM) (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0287.17.006491-2/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS ROBERTO DE FARIA, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/11/2018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/12/2018).

Portanto, sempre que empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional adquirir em operação interestadual mercadoria destinada à industrialização ou comercialização, deverá fazer o recolhimento do “ICMS/Antecipação” no caso em que a alíquota interna com os produtos adquiridos for superior à alíquota aplicada na respectiva operação interestadual.

A Impugnante argumenta que a cobrança do “ICMS/Antecipação”, sem a compensação de créditos fiscais devidos a título de ICMS em razão de operações anteriores, contrapõe-se ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e onera as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Entretanto, em entendimento contrário ao trazido pela Defesa, ao enfrentar exatamente o argumento de violação ao princípio da não cumulatividade, o STJ, consoante Resp 1193911/MG retrotranscrito, declarou a legalidade da cobrança do “ICMS/Antecipação”, reconhecendo, inclusive, sua essencialidade à redução dos impactos da chamada guerra fiscal.

Ademais, ainda quando suspenso o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 970821, no qual se discutia a constitucionalidade, no Supremo Tribunal Federal (STF), da cobrança da diferença de alíquota de ICMS por empresas optantes do Simples Nacional, já havia voto do relator do caso, analisando especificamente a questão da não cumulatividade do ICMS. Confira-se:

EM SEU VOTO PELO DESPROVIMENTO DO RE, O RELATOR DO CASO, MINISTRO EDSON FACHIN, FRISOU QUE A COBRANÇA NÃO VIOLA A SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL E TEM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL NO ARTIGO 13, PARÁGRAFO 1º, INCISO XIII, ALÍNEA ‘G’, DA LC FEDERAL 123/2006, SEGUNDO O QUAL O RECOLHIMENTO DO SIMPLES NACIONAL NÃO EXCLUI A INCIDÊNCIA DO ICMS NA AQUISIÇÃO EM OUTROS ESTADOS OU NO DISTRITO FEDERAL. ESSE DISPOSITIVO, SEGUNDO O RELATOR, EMBASA SEU ENTENDIMENTO DE QUE NÃO HÁ VÍCIO FORMAL NA LEGISLAÇÃO QUE AUTORIZA A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.

TAMBÉM NÃO MERECE SER ACOLHIDA, SEGUNDO FACHIN, A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, UMA VEZ QUE O ARTIGO 23 DA LC 123/2006 VEDA, EXPLICITAMENTE, A APROPRIAÇÃO OU A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A IMPOSTOS OU CONTRIBUIÇÕES ABRANGIDAS PELO SIMPLES NACIONAL. AINDA SEGUNDO O RELATOR, NÃO HÁ COMO PROSPERAR UMA ADESÃO PARCIAL AO SIMPLES NACIONAL, PAGANDO AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS CENTRALIZADAS E COM CARGA MENOR, MAS DEIXANDO DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. (GRIFOU-SE)

Vale destacar ainda que, recentemente (11/05/21), em julgamento do RE 970.821/RS, em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal convalidou a exigência ora em análise, prevalecendo a tese defendida pelo Ministro Edson Fachin assim firmada:

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR MAIORIA, APRECIANDO O TEMA 517 DA REPERCUSSÃO GERAL, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, VENCIDOS OS MINISTROS ALEXANDRE DE MORAES, ROBERTO BARROSO, CÂRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI E MARCO AURÉLIO, QUE DAVAM PROVIMENTO AO RECURSO. FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: É CONSTITUCIONAL A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS PELO ESTADO DE DESTINO NA ENTRADA DE MERCADORIA EM SEU TERRITÓRIO DEVIDO POR SOCIEDADE EMPRESÁRIA ADERENTE AO SIMPLES NACIONAL, INDEPENDENTEMENTE DA POSIÇÃO DESTA NA CADEIA PRODUTIVA OU DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS.

A Impugnante alega, em sua defesa, a não possibilidade da cobrança do ICMS a título de antecipação do imposto, em virtude da inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 93/15.

Nesse sentido, destaca que a exigência do diferencial de alíquotas instituído pela Emenda Constitucional nº 87/15 encontra-se suspensa desde o dia 18 de fevereiro de 2016, por força de decisão exarada pelo E. Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464, motivo pelo qual reputa insubsistente o lançamento ora em apreço.

No entanto, falece razão à Impugnante.

Com efeito, a mencionada ação judicial (ADI nº 5.464) tem por objeto as exigências resultantes do Convênio ICMS nº 93/15, editado em face da Emenda Constitucional nº 87/15, que nada tem a ver com o presente lançamento.

De fato, por meio da citada Emenda Constitucional, restou determinada a divisão, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Isso posto, a discussão travada no âmbito da ADI nº 5.464 diz respeito à disposição contida na Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 93/15, segundo a qual aplicar-se-iam as disposições do dito convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade Federada de destino.

Vê-se, portanto, que se trata de hipótese diversa daquela que suscitou o presente lançamento, este fundamentado na Lei Complementar nº 123/06, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/08.

Correta, portanto, a exigência do ICMS/Antecipação e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir, pelo descumprimento da obrigação principal:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(Grifou-se)

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário. A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI) (grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”,* bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.*

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 20 de maio de 2021.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CS/D