

Acórdão: 22.769/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001651723-61
Impugnação: 40.010150455-52
Impugnante: Silver Descartáveis Ltda
IE: 702191375.00-60
Proc. S. Passivo: Marcela Queiroz dos Santos/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

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, mediante conferência dos livros e documentos fiscais, 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, em razão da entrada no estabelecimento/aquisição de mercadoria destinada à industrialização ou à comercialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais, complementares à produção primária, em operações oriundas de outras unidades da Federação, no período de março de 2016 a junho de 2019.

São exigidos o ICMS/Antecipação tributária devido e a correspondente Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Referida exigência fundamenta-se na disposição contida no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 e § 5º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 14, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

No Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 05, consta que em consulta ao sistema da SEF denominado Auditor Eletrônico, foram localizados recolhimentos efetuados pela Autuada, referentes ao período fiscalizado (01/01/16 a 30/06/19), conforme Planilha 3 do Anexo 1, às fls. 25. Entre os recolhimentos encontrados, foram aproveitados somente os recolhimentos efetuados a título de ICMS Comércio – Outros (código de receita 120-6) e ICMS Antecipação (código 326-9).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000033245.05 (fls. 02/03), por meio do qual foi solicitado à Autuada que apresentasse comprovantes de recolhimento de ICMS/Antecipação tributária referentes às notas fiscais interestaduais emitidas no período de outubro de 2014 a junho de 2019.

A Contribuinte, devidamente intimada, não regularizou as inconsistências através do portal SIARE e nem comprovou outros recolhimentos, conforme solicitado através da intimação registrada no AIAF.

A apuração da base de cálculo e do ICMS Antecipação referente às notas fiscais de fornecedores emitidas no período fiscalizado encontra-se demonstrada no Anexo 1, às fls. 24/25 dos autos.

O Demonstrativo do Crédito Tributário é apresentado às fls. 19.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituído, Impugnação às fls. 44/75, juntando documentos às fls. 76/139.

Às fls. 143, consta Auto de Intimação emitido pela Fiscalização, datado de 21/10/20, para que a Impugnante apresentasse, no prazo de dez dias, a contar da ciência da intimação, uma planilha contendo uma relação das Notas Fiscais de entrada e seu respectivo DAE pago a título de Antecipação de ICMS, relativa ao período de 01/01/16 a 30/06/19.

A Impugnante, em requerimento às fls. 146, solicita dilação do prazo estabelecido para a apresentação do rol de documentos. Em resposta, por meio do Ofício nº 211/2020/ACT – AF 1º Nível/Uberlândia, esta administração fazendária concede, em 07/12/20, a dilação do prazo, conforme documentos às fls. 148/149. Porém, a Impugnante não apresenta a documentação solicitada.

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal às fls. 152/177, refuta os argumentos da Defesa.

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, em razão da entrada no estabelecimento/aquisição de mercadoria destinada à industrialização ou à comercialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais, complementares à produção primária, em operações oriundas de outras unidades da Federação, no período de março de 2016 a junho de 2019.

São exigidos o ICMS/Antecipação tributária devido e a correspondente Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em sua Defesa, a Impugnante argumenta que o Auto de Infração apresenta como fundamento legal da cobrança tributária o disposto no art. 42, § 14, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, e no art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75.

Porém, alega que, em 17/08/20, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 598.677, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 456), definindo que os Estados não podem exigir, por meio de Decreto, o recolhimento antecipado de ICMS na entrada de mercadoria que vem de outros Estados.

Explicita que o RICMS/02 não é suficiente para instituir em Minas Gerais a exigibilidade do ICMS Antecipação, pelo teor do referido julgado e que apenas por lei isto é possível, já que o momento de ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária e está submetida à reserva legal (art. 97, inciso III, do CTN e art. 150, § 7º da CF/88).

Assinala que a decisão sobre o RE nº 598.677 considera que nem a delegação prevista na Lei Estadual nº 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul seria suficiente para autorizar a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador pela via de decreto estadual, uma vez que o art. 24, § 7º do diploma confere ao regulamento, de maneira genérica e ilimitada, a possibilidade de se exigir o recolhimento antecipado de imposto sempre que houver necessidade ou conveniência.

Conclui que somente a lei ordinária deve se incumbir de fixar, com precisão indispensável, qual o momento exato em que a hipótese de incidência do imposto antecipado haverá de ser considerada, não bastando a indicação absoluta e ilimitada da lei, como, a seu ver, fez o disposto na alínea “f” do § 5º do art. 6º da Lei nº 6.763/75.

Contudo, tal argumento não encontra sustentação legal.

Como bem adverte a Fiscalização, a exigência do ICMS Antecipação tem por fundamento, em especial, o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, e § 5º da Lei Complementar nº 123/06, *in verbis*:

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:

(...)

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)

À vista do disposto acima, não encontra guarida o argumento da Impugnante que insiste que as empresas optantes pelo Simples Nacional recebem, no sistema jurídico brasileiro, regras e prerrogativas indissociáveis às suas atividades, que lhes asseguram o direito de recolher o ICMS inerente ao próprio Simples Nacional, de forma unificada, tornando a exigência de pagamento do ICMS Antecipação, na entrada de mercadoria em território mineiro, uma norma desarrazoada diante das peculiaridades das pequenas empresas.

Ora, a própria Lei Complementar nº 123/06, que delimita as regras atinentes ao Simples Nacional, prevê, no *caput* de seu art. 13, que as empresas optantes pelo Simples Nacional estão sujeitas ao cumprimento do recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação”.

E, logo a seguir, em seu § 1º, a mesma lei complementar excetua os recolhimentos aos quais estas empresas ainda continuam responsáveis e que, em relação a estes, “será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas”, incluindo-se neste caso, o ICMS/Antecipação Tributária, previsto no § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2.

Resta, portanto, inequívoca à Impugnante a obrigação de recolher, de forma antecipada, o ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na entrada da mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

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:

(...)

§ 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."

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, resta clara a determinação para que os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional em Minas Gerais 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 comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço 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 HERMAN 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 AUTOAPLICÁVEL.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 destaca que o disposto no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal é inequívoco ao autorizar a cobrança do diferencial de alíquotas “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final”, inexistindo qualquer autorização quanto às operações que possuem finalidade de revenda, inserção em processo produtivo ou prestação de serviços, as quais o ICMS Antecipação tem por fato gerador, como fez o Estado de Minas Gerais ao instituir este imposto.

Adverte que o ICMS Antecipação, nos padrões exigidos pelo Estado de Minas Gerais, trata-se de uma distorção da figura do ICMS/DIFAL, posto que institui nova hipótese de incidência deste com base em critério material não previsto constitucionalmente.

Aduz que embora o § 14 do art. 42 do RICMS/02 e a alínea “f” do § 5º do art. 6º da Lei nº 6.763/75 utilizem a expressão “antecipação de pagamento”, todas as suas características, notadamente a base de cálculo e a alíquota, direcionam para o denominado “diferencial de alíquotas”, previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da CF/88, e que a expressão “antecipação” foi usada para mascarar a cobrança de diferença de alíquotas quando o contribuinte adquire a mercadoria sem o fazer na qualidade de consumidor final, caracterizando-se como hipótese não prevista na CF.

O art. 155, § 2º, inciso VII da CF/88 assim trata do tema do diferencial de alíquotas:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15)

Vale destacar que, recentemente (11/05/21), em julgamento do RE 970.821/RS (Tema 517), em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal convalidou a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino, na entrada de mercadoria em seu território devido por empresa optante pelo Simples Nacional, 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, CÁRMEN 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.

Contudo, cabe distinguir o diferencial de alíquotas, disposto no precitado art. 155, § 2º, inciso VII da CF/88, do ICMS Antecipação.

Parecem semelhantes, como afirma a Impugnante; mas, não são.

O primeiro tem como objeto as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, situação na qual 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.

O diferencial de alíquota diz respeito à concepção de que os Estados de destino devem receber parte da receita tributária que, anteriormente, ficava toda para os Estados mais industrializados do país, onde se encontram as principais indústrias e atuam os maiores atacadistas de cada setor.

Este instituto visa à redução das desigualdades regionais entre os Estados, na medida em que possibilita que, cabendo ao Estado destinatário parte da receita

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária gerada pelo consumo, estes recursos possam ser investidos no desenvolvimento desta região.

Já o ICMS Antecipação, como já mencionado acima, é exigido a título de antecipação tributária, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, em razão da entrada no estabelecimento/aquisição de mercadoria destinada à industrialização ou à comercialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais, complementares à produção primária, em operações oriundas de outras unidades da Federação.

Correta a Fiscalização ao identificar o fundamento constitucional do ICMS Antecipação no art. 152 da CF/88, o qual veda a discriminação tributária de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. Veja-se:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

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.

Nota-se, portanto, que o diferencial de alíquotas diz respeito às desigualdades regionais.

Já o ICMS Antecipação visa a assegurar o equilíbrio do mercado, na dicotomia entre mercado interno e interestadual; e assim, garantir também a livre concorrência.

Para o contribuinte consumidor final, a aquisição de mercadoria de fora do Estado pode estar condicionada apenas à questão de “onde estão os principais fabricantes”.

Já para o contribuinte optante do Simples Nacional, nos casos em que podem escolher entre adquirir no mercado de seu Estado ou de fornecedor de outro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado, a falta da exigência do ICMS Antecipação, além de representar uma vantagem indevida para as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, forçaria a balança econômica na direção do segundo, em detrimento do primeiro.

Como bem argumenta a Fiscalização:

A cláusula inscrita no artigo 152 da CF/88, por sua vez, também tem por escopo, na concreção do seu alcance, zelar pelo princípio federativo na medida em que consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede, não podem sujeitar-se a regime tributário, mais ou menos gravoso, conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País.

(...)

Percebe-se também que o princípio da não discriminação tributária busca possibilitar a livre concorrência, ou seja, procura igualar a tributação, dando-se iguais condições aos produtos independentemente de sua origem ou destino.

E, para que se atinja o equilíbrio concorrencial é necessária a exigência deste ICMS/Antecipação, sob pena de o Estado de Minas Gerais dispensar tratamento mais gravoso aos produtos comercializados internamente, do que aos adquiridos de outras Unidades da Federação, provocando desequilíbrio e desigualdade de tratamento tributário prejudiciais à indústria e ao comércio mineiros.

Nota-se, pelo que já foi mencionado acima, que não se sustenta o argumento da Impugnante de que a antecipação do recolhimento de ICMS, sem encerramento da tributação, provoca aumento significativo da carga tributária do pequeno contribuinte.

Quanto ao argumento da Defesa de que, no cálculo do ICMS Antecipação devido, o Fisco utilizou-seda alíquota geral de 18% para todo o período fiscalizado, cabe aqui reproduzir o esclarecimento prestado pela Fiscalização em sua Manifestação Fiscal (fls. 173/176):

Não prospera êxito o argumento apresentado pela Impugnante, relacionado à incorreta aplicação de alíquota interna de 12% no período de 26/04/2016 a 30/06/2019, e não observância do tipo de remetente (industrial), citado na subalínea b.65, motivo pelo qual não haveria incidência tributária nas operações.

O fisco mineiro, ao lavrar o auto de infração, considerou a alíquota interna de 18% para todo o período fiscalizado de 01/01/2016 a 25/04/2016 para todos os produtos discriminados na planilha do Anexo

1, embalagens ou não, independentemente do tipo de remetente, havendo, portanto, antecipação de ICMS.

No período de 26/04/2016 a 30/06/2019, é assegurada a alíquota interna de 12%, sendo igual à alíquota interestadual e, por conseguinte, inexistente a incidência tributária da operação, quando os produtos comercializados são embalagens e remetidas ao contribuinte mineiro por estabelecimento industrial.

Houve um equívoco por parte da Impugnante, ao considerar todos os produtos elencados na Planilha 1 do Anexo como embalagem, e, portanto, submetidos à análise acima, condicionando a alíquota interna aplicada ao período em que os produtos foram adquiridos, e ao tipo de remetente.

Os produtos comercializados “elástico”, “sacos de malha” e “sacos de baixa qualidade” e “sacolas plásticas”, elencados na Planilha 1 do Anexo 1, no período de 26/04/2016 a 30/06/2019, excetuando-se “sacos de cesta sanfonado”, com explicação à frente, não são considerados embalagens. Estes produtos estão destinados ao transporte, e estão submetidos a alíquota interna de 18%, e, portanto, à incidência de ICMS Antecipação.

As sacolas plásticas não se enquadram no conceito de embalagem. O Egrégio Conselho também já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem.

Conforme manifestação reiterada pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária - DOLT, para efeitos tributários, considera-se embalagem o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à embalagem original, incluindo-se também neste conceito aqueles elementos que a componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto, conforme disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a alínea “a” do inciso V do art. 66, todos do RICMS/2002. Exclui-se desse conceito, no entanto, a embalagem que se destine apenas ao transporte da mercadoria.

“Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento,

a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)”.

Se é certo que as sacolas plásticas se prestam a trazer alguma funcionalidade ao cliente e, em alguns casos até a facilitar o transporte da mercadoria vendida, também é certo que estas não alteram a apresentação da mercadoria pela sua colocação, tampouco a protejam ou lhe assegurem a resistência. Assim as sacolas plásticas, não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização.

Dessa forma, as sacolas plásticas cedidas à clientela não se caracterizam como material para embalagem, visto que se prestam ao transporte de mercadoria, não alterando a apresentação da mesma.

Portanto, no conceito de embalagem deverá ser considerado o invólucro ou recipiente que tenha por função principal embalar a mercadoria, como também aqueles elementos que a compõem, protejam ou assegurem a resistência, desde que destinada a alterar a apresentação do produto.

Nessa linha, todo e qualquer material que tenha como função permitir ou facilitar o transporte de mercadorias, não se enquadra, em termos tributários, no conceito de embalagem, não gerando, pois, direito a créditos do imposto.

Os produtos “sacos de malha” também foram pesquisados e se destinam ao transporte, constituindo exceção à regra da embalagem, assim como as sacolas plásticas.

Os elásticos também não são embalagens, e estão, portanto, sujeitos à cobrança da antecipação de ICMS.

Os demais produtos comercializados pela Impugnante (“saco de cesta sanfonado” e “sobra de saco de cesta sanfonado”) que se enquadraram na definição de embalagem para efeitos tributários, não

são oriundos de remetentes estabelecimentos industriais, e, sim comerciais.

Se o contribuinte mineiro não adquirir suas mercadorias diretamente de estabelecimento industrial situado em outra unidade federada e destiná-las à comercialização e industrialização ou utilização na prestação de serviço, deverá recolher o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna (18%) e a alíquota interestadual (12%), a título de antecipação do imposto, conforme estabelecido no referido § 14 do art. 42. Assim, os produtos tipo embalagem “saco de cesta sanfonado” e “sobra de saco de cesta sanfonado” eram procedentes de empresa comercial, no período de 26/04/2016 a 30/06/2019, e foram submetidos à cobrança de antecipação de ICMS.

(...)

Na Planilha 2 do Anexo 1, o fisco elaborou uma planilha através de “filtros” na coluna “Alíquota ICMS Interestadual”, para separar os produtos por alíquotas interestaduais. O filtro retornou “0” e “12”. Este filtro é muito útil quando também aparece a alíquota interestadual “4%”, o que não foi o caso. Assim, sendo fiel ao filtro, os produtos foram separados pelas alíquotas de ICMS interestaduais ali discriminadas, quais sejam, “0%” e “12%”. Embora o termo Alíquota ICMS Interestadual “0%” tenha sido utilizado para designar os fornecedores optantes pelo Simples Nacional que não estão obrigadas a destacar o ICMS da operação na nota fiscal de saída, para o cálculo do ICMS antecipado, foi utilizada corretamente a alíquota interestadual de 12% para o cálculo do tributo, fato este reconhecido pela Impugnante.

Verifica-se, portanto, que foi correta a aplicação das alíquotas pela Fiscalização no cálculo do ICMS Antecipação devido pela Impugnante, não restando qualquer reparo a ser feito.

Como relatório acima, a Fiscalização constatou a existência de recolhimentos efetuados pela Impugnante a título de ICMS Comércio - Outros (Cód. 120-6) e ao ICMS Antecipação, código 326-9, dentro do período fiscalizado, conforme Planilha 3 do Anexo 1, apurando-se o valor de R\$ 10.446,73 (dez mil, quatrocentos e quarenta e seis reais e setenta e três centavos).

Em face do trabalho de concatenação entre valores recolhidos pela Impugnante e aqueles constantes das notas fiscais de fornecedores de outras unidades da Federação, foi recepcionado pela Fiscalização o valor de R\$ 4.923,26 (quatro mil, novecentos e vinte e três reais e vinte e seis centavos), o qual foi abatido do valor de ICMS Antecipação inicial de R\$ 29.375,34 (vinte e nove mil, trezentos e setenta e cinco reais e trinta e quatro centavos), apurado neste Auto de Infração, restando,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, o valor de R\$ 24.452,08 (vinte e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e oito centavos) de ICMS Antecipação a recolher (Planilha 4 do Anexo 1).

A Fiscalização esclarece que o valor abatido foi de R\$ 4.923,26 (quatro mil, novecentos e vinte e três reais e vinte e seis centavos), e não o valor de R\$ 4.846,14 (quatro mil, oitocentos e quarenta e seis reais e quatorze centavos), o qual foi digitado de forma errada no Relatório Fiscal, mas se encontra correto no somatório na Planilha 4 do Anexo 1, onde foi feito o cálculo do valor de ICMS Antecipação exigido na peça fiscal.

A Impugnante afere que a Fiscalização abateu apenas a quantia de R\$ 4.846,14 (quatro mil, oitocentos e quarenta e seis reais e quatorze centavos), sem apresentar qualquer justificativa aceitável, e requer que seja considerado no cálculo do tributo exigido o valor integralmente recolhido pela Impugnante no período fiscalizado, qual seja, R\$ 10.446,73 (dez mil, quatrocentos e quarenta e seis reais e setenta e três centavos), sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

A Fiscalização esclarece que os valores recolhidos ou denunciados acima do quantum devido no mês não foram considerados, uma vez que este imposto é recolhido por apuração mensal, não tendo como abater os demais valores.

E aduz que a Impugnante foi regularmente intimada, às fls. 143, a apresentar, em dez dias, planilha que vinculasse os pagamentos em DAE de ICMS Antecipação às Notas Fiscais de fornecedores, no período de 01/01/16 a 30/06/19. Teve, a pedido, seu prazo dilatado, mas não atendeu a intimação.

A ausência de resposta da Impugnante torna inquestionável o valor abatido pela Fiscalização.

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

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.

A Impugnante argumenta que a autuação não merece prosperar porque as normas jurídicas que dão embasamento à autuação fiscal são inconstitucionais.

Chega a mencionar que a exigência do ICMS Antecipação das empresas optantes pelo Simples Nacional é incompatível com o regime jurídico constitucional reservado à matéria, especialmente pela nítida ofensa aos princípios constitucionais do tratamento diferenciado e favorecido destinado aos pequenos contribuintes, da não cumulatividade do ICMS, do não enriquecimento sem causa do Estado, da capacidade contributiva, da isonomia e, em última instância, da própria segurança jurídica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em que pesem aspectos constitucionais centrais já abordados, contidos tanto na Impugnação, quanto na Manifestação Fiscal, as demais questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Por fim, cabe mencionar que, no início do relatório do Auto de Infração, às fls. 5, é mencionado que, no **período de 01/03/17 a 30/06/19**, a Autuada deixou de recolher o ICMS Antecipação. Já no relatório fiscal, às fls. 09, é mencionado que o período em que foram encontradas irregularidades foi o de 01/01/16 a 30/06/19.

Em que pese que o período fiscalizado tenha sido de janeiro de 2016 a junho de 2019, os recolhimentos realizados pela Impugnante nos meses de janeiro a fevereiro de 2016 (Planilha 3 do Anexo 1, em DVD às fls. 25) fizeram com que a apuração realizada pela Fiscalização apenas resultasse em ICMS Antecipação a recolher no período de 03/16 a 06/19, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 06/07, assim como aquele apresentado às fls. 19. Trata-se de um erro formal, corrigido por meio de registros na própria peça fiscal, que não prejudicou o entendimento da Autuada quanto às exigências constantes na peça fiscal.

Observe-se que a própria Impugnante chega a mencionar, às fls. 45, o período de janeiro de 2016 a junho de 2019 como sendo o período objeto da autuação.

Sendo assim, tal erro formal não tem o condão de produzir dano ao direito de defesa da Impugnante, ou abalar as exigências contidas na peça fiscal.

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 Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 22 de julho de 2021.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor

P