

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.720/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001489857-08
Impugnação: 40.010150280-71
Impugnante: Gonçalves e Silva Comércio de Embalagens Ltda.
IE: 702105891.00-79
Proc. S. Passivo: Márcio Marçal Lopes/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 parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, devido a título de antecipação de imposto no período de setembro de 2015 a junho de 2019, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação para comercialização ou industrialização pela Autuada, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do RICMS/02.

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

A Fiscalização, no Relatório Fiscal de fls. 08/20, traz em detalhes todo arcabouço circunstancial e normativo que norteia a autuação, passando pelos dados da Contribuinte, suas obrigações previstas pela legislação, previsão normativa relativa ao fato gerador objeto da autuação, base de cálculo, alíquota, apuração e cálculo do imposto devido, considerando o período até dezembro de 2015 e a partir de 2016, fazendo referência, para este, à Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016, infringências, penalidade e Demonstrativo do Crédito Tributário. Demonstra, ainda, no Anexo 1, a apuração da base de cálculo e do ICMS por nota fiscal de entrada de mercadoria.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 43/59, na qual alega, em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que o Decreto nº 44.754/08, estabeleceu alíquota interna de 12% nas operações com embalagens, inclusive saco plástico, nas operações promovidas por indústria ou cooperativa e destinadas a produtor rural, tendo efeitos entre 27/03/08 a 31/12/15, e voltando a vigorar a partir de 26/04/16;

- que as sacolas plásticas e as caixas plásticas estariam enquadradas no conceito de embalagem, não sendo para elas devido o ICMS antecipação, conforme art. 42, inciso I, subalínea *b.65* do RICMS/02, sendo irrelevante, para fins de incidência, o fato de serem destinadas apenas ao transporte de mercadoria. Invoca o preceito do art. 222, inciso II, alínea *d* do RICMS/02;

- que, em relação ao saco de lixo de 110 lts, a alíquota interna é de 12 %;

- que as luvas de látex têm o recolhimento do imposto por substituição tributária, não cabendo em relação a elas a exigência fiscal ora efetuada;

- que recolheu as exigências relativas às NFs nºs 3.353 e 3.464, emitidas pela empresa Inobag Com. de Plast. E Papel Ltda EPP.

Requer o acolhimento de sua argumentação de defesa.

A Fiscalização, à vista da impugnação apresentada, reformula, às fls. 142/147, o lançamento, excluindo da autuação as exigências relativas aos sacos de lixo de 110 lts, e mesmo entendendo que as luvas de látex estariam sujeitas ao ICMS antecipação, uma vez que não destinadas a uso médico hospitalar, retira-as também da autuação, tendo em vista que o imposto já teria sido recolhido por ST, não havendo prejuízo ao erário.

Embora intimada da reformulação, a Autuada não compareceu aos autos.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 151/158 e pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada às fls. 142/147.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, devido a título de antecipação de imposto no período de setembro de 2015 a junho de 2019, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação para comercialização ou industrialização pela Autuada, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do RICMS/02.

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

Ressalte-se, que a exigência do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual decorre do regime de tributação do Simples Nacional ao qual pertence a Contribuinte, regulamentado pela Lei Complementar nº 123/06. A referida norma prescreve que o recolhimento do ICMS pelo regime do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS 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.

Veja-se a fundamentação prescrita da antecipação do imposto 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:

(...)

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)

Verifica-se, pois, nos termos da alínea “g”, inciso XIII do art. 13 da LC nº 123/06, a admissibilidade da cobrança, fora do recolhimento unificado do regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido nas operações com bens ou mercadorias adquiridas de outros Estados e do Distrito Federal e destinadas à industrialização ou comercialização.

Nesse contexto, destaque-se, também, o preceito estabelecido na alínea “g”, do inciso XII, do art. 5º da Resolução CGSN nº 140/18:

RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22 DE MAIO DE 2018

Art. 5º O recolhimento na forma prevista no art. 4º não exclui a incidência dos seguintes impostos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou contribuições, devidos pela ME ou EPP na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, inciso VI, § 1º, incisos I a XV; art. 18, § 5º-C; art. 18-A, § 3º, inciso VI e art. 18-C)

(...)

XII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados ou no Distrito Federal sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual e ficará vedada a agregação de qualquer valor;

(Grifou-se).

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, *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, 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."

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Dessa foram, nos termos da legislação vigente em Minas Gerais, está disciplinado que a Microempresa (ME) e a Empresa de Pequeno Porte (EPP) 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 operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Registra-se, por oportuno, que tal regramento existe desde a implantação do regime de tributação do Simples Nacional e já foi referendada pelo Poder Judiciário, por meio de decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que assim se manifestou:

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 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 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.

(...)

Assim, abordando, inclusive, a questão relativa ao princípio da não-cumulatividade, o Superior Tribunal de Justiça declarou a legalidade da cobrança do ICMS antecipação, reconhecendo também sua essencialidade em relação à redução dos impactos da chamada guerra fiscal.

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:

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.

Ressalte-se que a não exigência do pagamento do ICMS nas aquisições em operações interestaduais provocaria uma concorrência desleal prejudicando os contribuintes mineiros, afinal a alíquota da operação interna é, em regra 18% (dezoito por cento), e, portanto, superior ao percentual incidente nas compras interestaduais de 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento), esta última para os casos de produtos importados.

Neste cenário, favorecido ainda pelo fato das empresas optantes pelo Simples Nacional não aproveitarem créditos, esses contribuintes poderiam passar a adquirir a totalidade das mercadorias revendidas internamente de outras unidades da Federação, pois, por uma simples conta matemática, essas teriam um custo menor.

Quanto às argumentações da Defesa, verifica-se que, como relatado, a Fiscalização reformulou o lançamento, fls. 142/147, excluindo da autuação as exigências relativas aos sacos de lixo de 110 lts, e mesmo entendendo que as luvas de látex estariam sujeitas ao ICMS antecipação, uma vez que não destinadas a uso médico hospitalar, retirou-as também da autuação, entendendo que, como o imposto já teria sido recolhido por ST, não haveria prejuízo ao erário.

Não obstante, esclareceu que, em relação ao alegado recolhimento do imposto relativo às NFs nºs 3.353 e 3.464, emitidas pela empresa Inobag Com. de Plast. E Papel Ltda EPP, tal recolhimento foi devidamente considerado na autuação e deduzidos do valor exigido, conforme planilha de fls. 17, na qual constam os valores recolhidos pela Contribuinte a título de antecipação.

Quanto às sacolas e caixas plásticas, aduz a Fiscalização que estas não se enquadram no conceito de embalagem previsto na legislação, art. 222, inciso II, alínea *d*, do RICMS/02, conforme alegado pela Autuada, uma vez que não estariam sendo adquiridas para alterar a apresentação, compor ou proteger mercadoria objeto de comercialização, estando, no caso presente, sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento). Diz que esse entendimento encontra-se externado em consultas respondidas pela SEF.

Em relação à essa questão, tem-se como importante analisar o conceito de embalagem, em relação ao qual transcreve-se o encontrado em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Embalagem>, verbis:

Uma **embalagem** é um recipiente ou envoltura que armazena produtos temporariamente e serve principalmente para agrupar unidades de um produto, com objetivo de criar melhores condições para distribuição, transporte e armazenagem. Outras funções da embalagem são: proteger o conteúdo, informar sobre as condições de manipulação, exibir os requisitos legais como composição, ingredientes, etc. e fazer promoção do produto através de gráficos.

Verifica-se, nesse conceito, que uma embalagem tem por destacados objetivos os de envolver, dar boas condições e também o de preservar a mercadoria ou produto aos quais vai se aderir.

No que tange ao seu tratamento tributário, considerando o ICMS, tem-se que o RICMS/02, efetivamente, traz em seu art. 42, inciso I, subalínea *b.65* a aplicação de alíquota de 12% (doze por cento) para operações com embalagens, *ipsis litteris*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b.65) embalagens, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, em operações promovidas por estabelecimento industrial destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural.

Essa alíquota decorre da autorização prevista pelo art. 12, § 30, inciso XXIII, da Lei nº 6.763/75, dispositivo acrescentado pela Lei nº 17.247/07, *verbis*:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 30. Fica o Poder Executivo autorizado na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, a reduzir para até 12% (doze por cento) a carga tributária nas operações internas com as seguintes mercadorias:

(...)

XXIII - embalagens em geral, inclusive nas saídas promovidas por cooperativa de produtores com destino ao produtor rural;

Nesse contexto, pertinente também destacar o disposto no art. 222, inciso II, alínea *d*, do RICMS/02:

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 aperfeiçoe 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); (Grifou-se)

Dessa forma, no contexto sistemático da legislação, embora haja referência no inciso II do art. 222 do RICMS/02 ao processo de acondicionamento ou reacondicionamento a que se presta a embalagem, verifica-se que a mercadoria, para ser considerada como embalagem e de usufruir do tratamento mais benéfico em sua tributação, é aquela que, em linhas gerais, se enquadra como um produto, como já destacado, capaz de envolver, proporcionar boas condições e preservar o produto ao qual será aplicada.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, com razão a Fiscalização ao não considerar as sacolas plásticas no conceito de embalagem previsto na legislação, uma vez que não teriam como destinação e objetivo alterar a apresentação, compor ou proteger mercadoria.

Como é sabido, o objetivo principal desse tipo de produto é o transporte de mercadorias, como as disponibilizadas pelos supermercados aos seus clientes.

Nesse sentido, as respostas da DOT/DOLT/SUTRI/SEF às Consultas de Contribuinte nº 016/2018 e 033/2016, cujos excertos se transcreve:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 016/2018

(...)

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, optante pelo regime do Simples Nacional, tem como atividade principal informada no cadastro estadual o comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente (CNAE 4789-0/99).

Informa que comercializa mercadorias adquiridas de industriais fabricantes localizados em outras unidades da Federação com tributação normal, emitindo notas fiscais eletrônicas (NF-e) com destaque do imposto com alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

(...)

CONSULTA:

1 - Está correto o conceito de embalagem para os produtos acima citados?

2 - Está correto o entendimento de que não é devido o recolhimento da antecipação do ICMS, previsto no § 14 do art. 42 do RICMS/2002, quando as mercadorias (embalagens) comercializadas pela Consulente forem adquiridas de industriais fabricantes de outras unidades da Federação?

(...)

RESPOSTA:

1 a 3 - Conforme manifestação reiterada desta Diretoria, 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.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 21 de fevereiro de 2018.
(Grifou-se)

.....

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 033/2016

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, embora tenha a Consulente se referido à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a legislação mineira se baseie na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), há equivalência entre as normas, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 7.660/2011, a NCM constitui a NBM/SH.

Isto posto, responde-se aos questionamentos formulados.

1 - 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, ambos do RICMS/2002. Exclui-se desse conceito, no entanto, a embalagem que se destine apenas ao transporte da mercadoria.

Dessa forma, as sacolas, pacotes e sacos plásticos cedidos à clientela não se caracterizam como material para embalagem, visto que se prestam ao transporte de mercadoria, não alterando a apresentação da mesma, portanto, não dão direito a crédito do ICMS.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 31 de março de 2016.
(Grifou-se)

Por outro lado, em relação às caixas plásticas, há que se considerar que, em relação às que foram objeto de autuação, não consta dos autos elementos de identificação que possibilitem o convencimento de que não poderiam estar enquadradas no conceito de embalagem previsto pela legislação, como fotos por exemplo ou outros elementos comparativos, de forma a convencer que a sua tributação no mercado interno

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seria de 18% (dezoito por cento) e não de 12% (doze por cento), como notas fiscais emitidas por contribuintes mineiros relativas aos mesmos produtos e tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Assim, havendo dúvida em relação a esse enquadramento e não dispondo os autos de elementos para dirimi-la, essa dúvida milita a favor da Contribuinte, uma vez que não se aplica ao caso, as presunções previstas pelo § 5º do art. 194, nem as do § 2º do art. 196 do RICMS/02.

Assim, salvo as exigências relativas às caixas plásticas e as que foram excluídas pela própria Fiscalização, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 142/147 e, ainda, para excluir as exigências relativas às caixas plásticas. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não excluía as exigências referidas. Pela Impugnante, sustentaram oralmente a Dra. Lívia Rezende de Moraes Marçal e o Dr. Márcio Marçal Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2021.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.720/21/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001489857-08	
Impugnação:	40.010150280-71	
Impugnante:	Gonçalves e Silva Comércio de Embalagens Ltda. IE: 702105891.00-79	
Proc. S. Passivo:	Márcio Marçal Lopes/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme observado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, devido a título de antecipação de imposto no período de setembro de 2015 a junho de 2019, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação para comercialização ou industrialização pela Autuada, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do RICMS/02.

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

A Fiscalização, acatando, em parte, as razões da Defesa na impugnação, promove a reformulação do crédito tributário com a exclusão das exigências relacionadas com sacos de lixo de 110 lts e luvas de látex.

Na sessão de julgamento do dia 11/05/21, a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, decidiu: “...por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 142/147 e, ainda, para excluir as exigências relativas às caixas plásticas. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não excluía as exigências referidas.”.

Portanto, este Conselheiro ficou, em parte, vencido por discordar dos pressupostos de fundamentação dos votos majoritários utilizados para excluir do lançamento as exigências relacionadas às caixas plásticas, na forma do acima disposto.

Data máxima vênia, não há como assimilar a prolatada exclusão dos valores do crédito tributário constituído, diante das provas e fatos acostados aos autos.

Em preambular, é imperioso ressaltar a concordância da unanimidade dos entendimentos em relação ao procedimento relativo à cobrança da antecipação da alíquota nas aquisições interestaduais, mesmo estando o adquirente enquadrado no

programa do Simples Nacional, quando a alíquota imposta para as operações internas for superior àquela praticada pelos fornecedores.

Os votos vencedores fundamentaram a decisão, em relação à parte divergente (exclusão das exigências sobre as caixas plásticas), na seguinte assertiva: "... não consta dos autos elementos de identificação que possibilitem o convencimento de que não poderiam estar enquadradas no conceito de embalagem previsto pela legislação, ...".

Contudo, como alhures exposto e muito bem delineado no acórdão para as mercadorias cuja cobrança foi mantida, para que as caixas plásticas fossem excluídas das exigências, necessário que estivessem enquadradas na definição de embalagem e, assim, beneficiadas com a alíquota, nas operações internas, igual àquela aplicada nas aquisições interestaduais.

Conforme se abstrai das planilhas de cálculo apresentadas pela Fiscalização na demonstração da apuração do crédito tributário, as combatidas "caixas plásticas" estão, nas notas fiscais de aquisição relacionadas, enquadradas na NCM/SH 3923.10.90 e descritas como "CX Plástica DP 01 ou 04, modelos VM R, VD R, BR VG R, AM R, AZ R ou PR R".

No intuito de melhor identificar que tipo de produto está sob embate, numa busca simples por fornecedores do produto nas redes midiáticas disponíveis na internet, com facilidade se depara no endereço, <http://www.dotplast.com.br>, os referidos produtos, com as seguintes características informadas:

DP 01

Caixa com ombreira, ideal para transporte e armazenamento de produtos nos mais diversos segmentos, como o agrícola, supermercados, indústria, frigoríficos, etc. Este modelo possui paredes mais espessas, ou seja, mais reforçadas o que permite empilhamento mais alto. Possui alça reforçada e permite gravação vazada nas laterais (até 10 dígitos).

(<http://www.dotplast.com.br/DP01.html>)

DP 04

Caixa paletizável, ideal para transporte e armazenamento de produtos nos mais diversos segmentos, como o agrícola, supermercados, indústria, frigoríficos, etc, principalmente para quem a utiliza em pallets, pois 5 caixas deste modelo fazem um arranjo perfeito no pallet padrão 1,2 x 1,0m. Caixa utilizada na maioria dos bancos de caixas existentes no Brasil. Possui alça reforçada.

(<http://www.dotplast.com.br/DP04.html>)

E assim estabelece a classificação NCM para a codificação acima enumerada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

392310 CAIXAS, CAIXOTES, ENGRADADOS E ARTIGOS SEMELHANTES

3923.10.00 CAIXAS, CAIXOTES, ENGRADADOS, ARTIGOS SEMELHANTES DE PLASTICOS

3923.10.10 Estojos de plástico, do tipo utilizado para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio laser

3923.10.90 Outros

Reforça-se, que há de se notar pelas razões expostas no acórdão, a controvérsia dos entendimentos fincada na definição de embalagem e seu enquadramento nas disposições que lhe confere a alíquota de 12% (doze por cento), como alegado pela Defesa, e não 18% (dezoito por cento) como trilhou a Fiscalização. Por certo, não há que se arguir a complementação da alíquota no caso do enquadramento do produto com a praticada nas operações interestaduais destinadas a Minas Gerais, por coincidência na majoração.

Como bem elucidado pelo Fisco e destacado no presente acórdão, *estas não se enquadram no conceito de embalagem previsto na legislação, art. 222, II, d do RICMS/02, conforme alegado pela autuada, uma vez que não estariam sendo adquiridas para alterar a apresentação, compor ou proteger mercadoria objeto de comercialização, estando, no caso presente sujeitas à alíquota de 18%. Diz que esse entendimento encontra-se externado em consultas respondidas pela SEF.*

Assim sendo, as caixas plásticas, na mesma linha de raciocínio das sacolas plásticas, não se enquadram no conceito de embalagem e se encontram à margem do enquadramento no art. 42, inciso I, subalínea b.65, do RICMS/02, se submetendo, por conseguinte, à tributação pela alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos da acusação fiscal.

Por todo o exposto, entendo configurada a condição fática necessária à tributação das caixas plásticas, utilizadas para o transporte de mercadorias, nos moldes traçados no trabalho fiscal.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Conselheiro**