

Acórdão: 22.716/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001702743-39
Impugnação: 40.010150703-87
Impugnante: Império Comércio Varejista de Ferragens Ltda
IE: 003215059.00-42
Proc. S. Passivo: Adriel Gonçalves Nascimento/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 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 01/07/18 a 30/06/19.

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, além de multa de mora e juros cabíveis.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/46 acompanhada dos documentos de fls. 47/59.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 63/83.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Do Mérito

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 01/07/18 a 30/06/19.

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).

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 10.000.033.241.90, anexado às fls. 02, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/10/14 a 30/06/19.

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.

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Abrange a participação de todos os entes Federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; formalizar a opção pelo Simples Nacional e cumprir os requisitos previstos na legislação. É o que se pode conferir na página do site da Receita Federal onde se expõe sobre o Simples Nacional: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como legislação imposta às empresas optantes pelo Simples Nacional, no caso em questão, qual seja, recolhimento do ICMS a título de Antecipação Tributária, tem-se:

Lei Complementar nº 123/06

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)

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.

RESOLUÇÃO CGSN nº 140 de 22/05/18

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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;

(...)

§ 2º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS de que tratam as alíneas "g" e "h" do inciso XII do caput será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 5º)

O objetivo da cobrança da antecipação de imposto tal como se exige 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:

(...)

§ 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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Verifica-se, conforme legislação própria dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, que se encontra claramente previsto o recolhimento do ICMS/Antecipação Tributária de forma independente do recolhimento mensal em documento único.

Tal obrigação, específica dos optantes pelo regime do Simples Nacional, foi implementada na legislação tributária mineira, mediante a sujeição de todas as aquisições por eles promovidas em operações interestaduais, destinadas à industrialização, beneficiamento não industrial, comercialização ou utilização na prestação de serviços, nos termos do §14 do art. 42, retro descrito.

Embora a Impetrante se insurja contra o pagamento da antecipação do recolhimento do ICMS de que trata o art. 42, § 14 do RICMS/02, apresenta diversos argumentos em que confunde a referida exigência com o pagamento de diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre a obrigação de recolhimento do ICMS, a título de DIFAL, em operações interestaduais de circulação de mercadorias, a Constituição da República de 1988 – CR/88 traça o seguinte:

Constituição da República de 1988

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Pertinente ressaltar, que o diferencial de alíquotas previsto no art. 155, inciso VII da CR/88 para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, não se confunde com o imposto devido pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional, a título de antecipação do ICMS.

O primeiro é devido nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, independentemente de ser o destinatário contribuinte do ICMS e, caso seja, independentemente de ser ou não optante pelo Simples Nacional.

Já o outro decorre da aquisição de mercadorias destinadas à industrialização, beneficiamento não industrial, comercialização ou utilização na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestação de serviço, por contribuinte microempresa ou empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Enquanto aquele decorre do comando constante dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88, inseridos pela Emenda Constitucional nº 87/15; este encontra suporte no item 2 da alínea “g” do inciso XIII do §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06 c/c a previsão do §14 do art. 42 do RICMS/02.

Note-se, então, que se trata de duas operações distintas e, por assim serem, estão sujeitas a disciplinas legais também diversas.

Esclareça-se, por oportuno, que não só os dispositivos legais que regem um e outro instituto são diversos, mas também os seus objetivos no plano fático são completamente distintos.

No tocante ao DIFAL relativo às operações interestaduais destinadas a consumidor final, o instituto tem o claro fito de estabelecer uma repartição da receita do ICMS incidente na operação entre o estado Federado consumidor e o estado Federado remetente. Isso porque, anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/15, quando tais operações eram destinadas a não contribuinte, o tributo competia apenas ao estado de origem, mediante a aplicação de sua alíquota interna.

Diferentemente, o objetivo da exigência relacionada à antecipação do imposto nas aquisições destinadas à industrialização, beneficiamento não industrial, comercialização ou utilização em prestação de serviços, promovidas por contribuinte optante pelo Simples Nacional, não é a repartição de receita.

Nesse caso, o instituto visa preservar o equilíbrio concorrencial entre os contribuintes remetentes de unidade da Federação (UF) diversa do destinatário e aqueles que atuam no mesmo mercado, mas se localizam na mesma UF do destinatário.

E, como já dito antes, isso se deve a um motivo extremamente singelo, que é a discrepância entre as alíquotas do ICMS que incidiriam em cada caso.

Diante disso, inexistindo o ICMS/Antecipação, uma mesma mercadoria, apenas por se originar de outro estado, tenderia a ter um menor custo para o adquirente, em franco prejuízo ao mercado do estado de destino, ao passo que, em razão deste imposto, haveria uma equalização da carga tributária incidente e, portanto, do custo.

Aqui também é importante recordar o preceito inscrito no art. 152 da CR/88, o qual veda a discriminação tributária de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino:

CR/88

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.

Como se sabe, a vedação constitucional da discriminação tributária nada mais representa que a proibição, pela CR/88, de qualquer medida governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à violação ao postulado da isonomia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A cláusula inscrita no art. 152 da CR/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.

Nesse mesmo sentido, a lição de LIMA NETO¹:

“Em nova vertente da isonomia, a Constituição prescreve que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

O preceito normativo representa uma das ‘manifestações do princípio da uniformidade geográfica que vincula também a União no art. 151, I’. Ele veda o estabelecimento de ‘barreiras fiscais’ dentro do território nacional. Em muitas das vezes, para proteger segmentos econômicos locais, Estados e Municípios procuram implantar tratamento tributário diferenciado para contribuintes que não estejam situados em seus respectivos territórios.

.....
A norma consagra a isonomia entre Estados e Municípios para preservar o federalismo e o ‘direito do contribuinte que em razão de situar-se geograficamente em determinado Estado ou Município, não pode por esse motivo, ser discriminado nas operações interestaduais e intermunicipais de circulação de mercadorias ou serviços’.”

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.

Notório, portanto, que dada a hodierna vedação à utilização dos créditos de ICMS por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, nos termos do *caput* do art. 23 da Lei Complementar (LC) nº 123/06, se não houvesse a exigência do imposto correspondente a este diferencial de alíquotas, estar-se-ia desrespeitando o princípio da não discriminação da mercadoria em razão da procedência ou destino, além de macular

¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 207-209.

o equilíbrio concorrencial, pois como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, as aquisições interestaduais seriam notoriamente mais atrativas que as aquisições internas.

A respeito da necessidade de se preservar a unidade federativa do Estado brasileiro e a não discriminação tributária, citamos os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi:

“A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, tratou de garantir tal unidade fundamental por meio de diversos dispositivos, a saber:

a) modelou o ICMS de modo neutro ou não-cumulativo, para adequá-lo às exigências de mercado, sem distorções na formação dos preços e na competitividade (art. 155, § 2º, I);

b) determinou que o Senado Federal fixasse suas alíquotas interestaduais, de modo a se compensarem os Estados mais pobres (consumidores) do imposto pago aos Estados mais ricos (produtores) (art. 155, § 2º, IV);

c) vedou que Estados e Municípios criassem discriminações tributárias (...) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152);

d) finalmente, determinou que isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS fossem previamente autorizados por meio de convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, g).

O objetivo foi submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro do País, de modo a que pudessem circular livremente, sem barreiras fiscais estabelecidas por umas unidades em detrimento de outras, preservando-se a unidade política e econômica nacional e mantendo-se integrado o grande mercado consumidor brasileiro.”²

“A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, dentro do território nacional, também veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de outro tributo, à moda de taxas sanitárias de inspeção, de fiscalização, etc.) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O princípio Federativo e os incentivos e benefícios fiscais: A guerra fiscal entre os Estados, o ICMS e o aproveitamento de créditos. Um caso padrão de planejamento tributário*. In: Direito do Estado. Novos Rumos. Direito Tributário. MODESTO, Paulo e MENDONÇA, Oscar (Coord.). São Paulo: Ed. Max Limonad, 2001, p. 182-183.

modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros. O objetivo é preservar a unidade política econômica nacional, é manter integrado o grande mercado consumidor nacional.

(...)

Como esse tributo é de competência dos Estados-Membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino. (...)

Entretanto, o objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas, sobretudo, permitir, em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais, ou seja, garantir a neutralidade tributária.

(...)³

“Seja como for, apenas em um mercado perfeito e completamente integrado, como é o caso do mercado nacional, as compras de um Estado a outro não configuram importações, são simples operações interestaduais que não podem ser oneradas no momento de sua introdução no território estadual. Pessoas, bens, mercadorias e serviços circulam livremente, em igualdade de condições. É indiferente ou deve ser indiferente que um consumidor, residente em certo Estado da Federação, adquira o mesmo produto em seu próprio Estado ou em outro, deslocando-se pessoalmente para esse fim ou não.”⁴(Grifou-se)

Resta, pois, demonstrado, que o dispositivo constitucional no qual se apoia o Impugnante, não se refere à exigência tributária contra a qual se insurge.

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

³ DERZI. Misabel Abreu Machado. *Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org). Temas de Direito Tributário. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 121.

⁴ DERZI. Misabel Abreu Machado. *Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org). Temas de Direito Tributário. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 125-126.

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.

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 do signatário, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora), Cindy Andrade Moraes e Victor Tavares de Castro.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2021.

**Gislana da Silva Carlos
Presidente / Relatora**

CS/D