

Acórdão: 23.974/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001425995-55
Impugnação: 40.010150603-06
Impugnante: Bruno Tecidos Eireli
IE: 001586035.00-74
Origem: DF/Poços de Caldas

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. Exigências de ICMS/Antecipação e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, nos casos de notas fiscais objeto da autuação que tenham sido lançadas pela Fiscalização num mês, mas cujas mercadorias por elas acobertadas tenham entrado no estabelecimento da Autuada em mês posterior, deve ser considerado, para fins de cálculo do ICMS antecipação e demais exigências, o mês da efetiva entrada das mercadorias.

Lançamento parcialmente 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, em razão da entrada no estabelecimento/aquisição de mercadoria destinada à comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, em operações oriundas de outras unidades da Federação, no período de junho de 2017 a fevereiro de 2019.

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, c/c § 8º, inciso I, e § 9º do art. 43, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Às fls. 10 dos autos, consta que o Contribuinte foi notificado através do Módulo Autorregulação do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE) das inconsistências detectadas, possibilitando-lhes a regularização, nos termos dos arts. 68 e 85 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da não manifestação do Contribuinte, foram emitidos os Autos de Início de Ação Fiscal (AIAF) nºs 10.000031206.41 cientificado em 22/08/19 e 10.000032010.98 cientificado em 15/10/19.

O Contribuinte, em atendimento aos AIAFs, apresentou os documentos de arrecadação solicitados e informou a existência do Mandado de Segurança nº 0002111-28.2018.8.13.0441, de sua autoria e de terceiros, com liminar deferida pela suspensão da exigibilidade do tributo, condicionada à manutenção dos depósitos dos valores em juízo.

Assim, após a análise da documentação enviada pelo Contribuinte, foi feito pela Fiscalização o levantamento das operações interestaduais praticadas por este, no período já mencionado, para apuração do montante a ser recolhido a título de antecipação do imposto, que se refere à diferença entre o valor apurado de ICMS antecipação e o valor atinente aos depósitos judiciais efetuados pelo Contribuinte, que constam em outro Auto de Infração, de nº 01.001419726-27.

O valor devido a título de ICMS antecipação foi apurado e totalizado mensalmente, conforme planilha de relação de notas fiscais eletrônicas constante no Anexo 1 item V da presente peça fiscal.

As mercadorias adquiridas, em operação interestadual pela Autuada, são tecidos e aviamentos diversos destinados à comercialização ou industrialização, com CFOP 6.101 e 6.102, que, nos termos do art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, possuem alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 21/22, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 66/69.

DECISÃO

Conforme relatado, 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, em razão da entrada no estabelecimento/aquisição de mercadoria destinada à comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, em operações oriundas de outras unidades da Federação, no período de junho de 2017 a fevereiro 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.

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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

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

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

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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;

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 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, 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 afirma que todos os valores cobrados no Auto de Infração em análise já teriam sido calculados e recolhidos por ela. Por essa razão, alega estar sendo injustamente tributada por algo inexistente; por isto, requer o cancelamento da peça fiscal.

Contudo, quando se analisa o “Demonstrativo do Crédito Tributário” em comparação com os “Demonstrativos de Recolhimentos” relativos aos anos de 2017 a 2019, ambos contidos no “Anexo 1 – Mídia digital gravada” (fls. 16), verifica-se que os recolhimentos realizados não correspondem ao total do valor referente ao ICMS/Antecipação devido pela Impugnante.

Note-se, por exemplo, que, em relação às aquisições de mercadorias ocorridas nos meses janeiro, fevereiro, abril, julho, setembro e novembro de 2018 e janeiro e fevereiro de 2019, a Impugnante não realizou nenhum recolhimento, mesmo tendo havido valores a título de ICMS/Antecipação a recolher.

O referido “Demonstrativo do Crédito Tributário” evidencia que restaram valores devidos a título de ICMS/Antecipação, os quais não foram recolhidos pela Impugnante, referentes aos meses de junho, agosto e novembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro e novembro de 2018; e janeiro e fevereiro de 2019.

Mesmo assim, a Impugnante atribui a diferença entre os valores que recolheu e os exigidos na peça fiscal não à falta de pagamento integral, mas à tese de que, em alguns casos, a diferença decorre do fato de que o recolhimento não foi efetuado no mês de emissão da nota fiscal, e sim, na data de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Como exemplo, menciona a Nota Fiscal nº 220447, com data de emissão de 29/06/17, a qual foi objeto de cálculo do ICMS/Antecipação e escrituração no mês de julho de 2017, com recolhimento neste mês.

Quanto a este tema, a Fiscalização argumenta que o ICMS/Antecipação é devido nas “aquisições” em outros Estados e no Distrito Federal, conforme menção expressa a este termo no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g” da LC nº 123/06, acima transcrito.

E aduz que a aquisição deve ser entendida não como o momento que a mercadoria adentra ao estabelecimento do adquirente, mas sim no fechamento do negócio, culminado pela emissão da respectiva nota fiscal pelo fornecedor.

Cita, neste sentido, o art. 116 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Dessa forma, assinala a Fiscalização que a alegação da Impugnante de que promoveu o recolhimento do ICMS devido quando da entrada das mercadorias contraria o regramento da matéria.

E, de sua parte, adverte que os recolhimentos a título de ICMS/Antecipação realizados pela Impugnante foram utilizados pela Fiscalização para abatimento do imposto apurado, no período de referência relativo às aquisições das mercadorias, ou seja, no mês de referência à emissão das notas fiscais de aquisição.

Correto é o entendimento que o fato gerador do ICMS/Antecipação é a aquisição de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, pois este deflui dos dispositivos legais já transcritos.

A “aquisição” é definida, segundo o “Vocabulário Jurídico”, do autor De Plácido e Silva, da seguinte forma:

Aquisição. Formada do vocábulo latino *acquisitio* (ação de adquirir), é empregado na linguagem jurídica para indicar o ato ou fato, em virtude do qual se opera a transferência do domínio ou propriedade de uma coisa, móvel ou imóvel, ou a sua posse, ou a transferência de

um direito, para uma pessoa, que assim se torna proprietária dela, ou titular deste direito.

É, assim, o ato jurídico em que se funda a transmissão da propriedade da coisa ou do direito, olhada em relação à pessoa que, por ela, se transforma em proprietário da coisa ou titular do direito.

Consoante o estado anterior da coisa, a *aquisição* ora se diz *originária* ora *derivada*, designação que indica, também, o modo por que a mesma se opera.

(...)

A aquisição é derivada, quando, tendo dono, a coisa é transferida deste para o adquirente, segundo as regras que o próprio direito estabelece, seja pelos contratos *inter vivos* ou *causa mortis* ou pela *prescrição aquisitiva*.

São modos comuns de aquisição derivada: a compra, a arrematação, a adjudicação, a acessão artificial, a especificação e o usucapião.

Portanto, se o fato gerador do ICMS/Antecipação é a aquisição, por contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, em operação interestadual, de mercadoria destinada à comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, este ato jurídico somente se efetiva a partir do momento em que se dá a transferência de domínio ou propriedade para o adquirente.

Se a norma tributária dispusesse, mesmo que por meio de disposição especial, sobre o momento em que ocorre a aquisição, como pretende a Fiscalização, tal disposição legal teria que ser acatada por este Conselho, por força do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

Entretanto, não foi encontrada na legislação tributária mineira em vigor disposição que determine que o recolhimento do ICMS/Antecipação deve ser realizado tomando-se por referência a **emissão da nota fiscal**, como propõe a Fiscalização no presente caso e, sim, que o recolhimento está relacionado à **ocorrência do fato gerador**, o qual, segundo o art. 42, § 14 do RICMS/02 é o ato, praticado por microempresa ou empresa de pequeno porte, de **adquirir**, em operação interestadual, mercadoria destinada à comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço.

Sendo assim, cabe observar que, na ausência de norma tributária específica a determinar o momento da aquisição, resta ao intérprete do direito tomar de outro ramo do Direito para esclarecer o conceito de aquisição, buscando identificar as circunstâncias de sua efetivação.

Do Direito Civil extrai-se que o negócio jurídico a que corresponde a descrição do fato gerador, no presente caso, é o contrato de compra e venda de bem móvel, que é disciplinado pelo Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406/02.

Sobre esse tema, assim dispõe seu art. 481:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Essa é a circunstância em que se encontra, cotidianamente, a microempresa ou a empresa de pequeno porte, ao adquirir, em operação interestadual, mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço: está a firmar, com seu fornecedor de fora do Estado, um contrato de compra e venda de bem móvel.

Do art. 481 do Código Civil extrai-se que a compra e venda depende, por um lado, da transferência do domínio de certa coisa pelo vendedor ao comprador e, por outro, do pagamento de certo preço em dinheiro pelo comprador ao vendedor.

A transferência de domínio da coisa é também denominada “tradição”, que, segundo o já citado “Vocabulário Jurídico”, é termo originado do latim *traditio*, de *tradere*, que significa “dar em mão, entregar, passar a outro”.

Sobre esse tema, De Plácido e Silva ensina que:

Tradição. No conceito jurídico, propriamente, é a *entrega material* da coisa adquirida, para lhe transferir a propriedade, ou a *entrega material* da coisa devida, para que se cumpra a obrigação assumida, na intenção de dela se liberar, ou quitar.

O art. 492 do Código Civil auxilia o intérprete do direito a compreender o papel exercido pela tradição, no aperfeiçoamento do negócio jurídico da compra e venda, ao dispor que:

Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

§ 1º Todavia, os casos fortuitos, ocorrentes no ato de contar, marcar ou assinalar coisas, que comumente se recebem, contando, pesando, medindo ou assinalando, e que já tiverem sido postas à disposição do comprador, correrão por conta deste.

§ 2º Correrão também por conta do comprador os riscos das referidas coisas, se estiver em mora de as receber, quando postas à sua disposição no tempo, lugar e pelo modo ajustados.

A menção, no dispositivo legal acima, de que os riscos da coisa pendem sobre o vendedor, enquanto não ocorrer a tradição, demonstra a importância dessa conduta humana para a concretização do negócio jurídico, pois se o bem vier, por exemplo, a ser destruído antes da tradição, o negócio jurídico não se efetiva; e restará ao vendedor a perda do bem, assim como o não recebimento do pagamento. Por outro lado, havida a tradição, a destruição do bem atinge o comprador que, mesmo desprovido do bem, terá que honrar o compromisso do pagamento.

No caso presente, necessário se torna identificar quando se dá a “tradição”. A Fiscalização entende que esta ocorre no momento da emissão da nota fiscal pelo fornecedor; já a Impugnante, entende que a mesma se verifica apenas na data da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente optante pelo Simples Nacional, sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS/Antecipação.

A relevância deste marco temporal no presente caso está na determinação da aquisição, fato gerador da obrigação tributária de recolher o ICMS/Antecipação.

Se a aquisição, que, como visto, se realiza por meio da realização da tradição e do pagamento, não ocorreu, não há que se falar em ocorrência do fato gerador do imposto.

Ora, se a tradição e o pagamento são as duas condutas que, somadas, consomem a compra e venda de bem móvel, torna-se possível compreender que:

- o momento da emissão da nota fiscal é anterior à saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor; dessa forma, não há que se falar em realização da tradição;

- no período de tempo que vai da saída do estabelecimento do vendedor à chegada diante do estabelecimento do comprador também não permite a caracterização da tradição, tendo em vista que o adquirente ainda não se encontra de posse da mercadoria;

- conclui-se que somente com a entrada da mercadoria no estabelecimento do comprador é que a tradição da coisa se efetiva, pois, a partir de então, o adquirente adquire a posse da mercadoria, para incorporá-la a seu patrimônio.

Sendo assim, a referência feita ao inciso II do art. 116 do CTN passa a ter sentido a partir da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, pois é somente neste momento que o negócio jurídico da compra e venda de bem móvel se encontrará definitivamente constituído, nos termos de direito aplicável (desde que o pagamento tenha sido realizado), e não antes, como pretende a Fiscalização.

Assinale-se que o aspecto do pagamento do preço devido pela mercadoria não foi objeto de dissenso entre as partes e, por isto, está sendo, aqui, apenas mencionado como parte do negócio jurídico da compra e venda, sem aprofundamento da análise dos reflexos das variantes do tema sobre a aquisição da mercadoria, tais como: pagamento posterior à entrega, pagamento parcelado, falta de pagamento integral e outros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para facilitar o entendimento, considere-se, nesta análise, que todos os pagamentos devidos pela Impugnante, relacionados ao preço das mercadorias adquiridas, foram realizados até o momento de sua tradição.

Esclareça-se que uma compra e venda de mercadoria, em que não se deu a tradição, permite seu desfazimento decorrente do arrependimento posterior.

Nesse sentido, verifica-se a decisão do TJDF, em Acórdão nº 114369 relativo ao Recurso Inominado 0714183-85.2018.8.07.0016, ocasião em que expressa o entendimento de que, se não houve a tradição, a venda não foi consumada. Veja-se:

EMENTA:

JUIZADOS ESPECIAIS CÍVEIS. CONSUMIDORA. CÓDIGO CIVIL. IDOSA. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. INEXISTENTE. PRELIMINAR DE LITISPENDÊNCIA. DUPLA CONDENÇÃO EM PROCESSOS DISTINTOS. INEXISTENTE. PROCESSOS JULGADOS EM CONJUNTO. CONDENÇÃO SOLIDÁRIA. PRELIMINAR REJEITADA. PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. REJEITADA. COMPRA DE VESTIDO. ARREPENDIMENTO POSTERIOR. VESTIDO NÃO RETIRADO DA LOJA. INEXISTÊNCIA DE TRADIÇÃO. CANCELAMENTO DA VENDA COM RETENÇÃO DE 20%. LEGITIMIDADE. RECURSO DAS PARTES RÉS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

(...)

7. A SENTENÇA NÃO MERECE REFORMA. A N. SENTENCIANTE, NA FORMA DO PERMISSIVO DO ART. 6º DA LEI 9.099/95, DEU A SOLUÇÃO MAIS JUSTA E EQUÂNIME PARA O CONFLITO DE INTERESSES, TENDO EM VISTA SE TRATAR DA AQUISIÇÃO DE UM VESTIDO, NO VALOR DE R\$ 8.136,00 (OITO MIL, CENTO E TRINTA E SEIS REAIS), O QUAL NÃO FOI RETIRADO DA LOJA PELA PARTE AUTORA, INEXISTINDO A CONSUMAÇÃO DA TRADIÇÃO, CONSTANTE DO ART. 1.267 DO CÓDIGO CIVIL. O VESTIDO, APÓS O PAGAMENTO, CONTINUOU NA LOJA E NÃO HOUVE NENHUMA ALTERAÇÃO, A FIM DE PERSONALIZÁ-LO PARA AUTORA, RAZÃO PORQUE NÃO HÁ FALAR EM VENDA CONSUMADA.

(...)

ACÓRDÃO 1143269, 07141838520188070016, RELATOR JUIZ ARNALDO CORRÊA SILVA, 2ª TURMA RECURSAL DOS JUIZADOS ESPECIAIS CÍVEIS E CRIMINAIS DO DF, DATA DE JULGAMENTO: 12/12/2018, PUBLICADO NO DJE: 17/12/2018. (GRIFOU-SE).

Claro está que o arrependimento não é a única razão de uma devolução. As outras causas da devolução devem provocar a desobrigação do recolhimento do ICMS/Antecipação, se a devolução for imediata; já se for posterior à entrada da mercadoria no estabelecimento, poderia resultar em restituição total ou parcial do imposto, nos termos do art. 165, inciso I do CTN, que assim dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

No presente caso, as mercadorias foram adquiridas pela Impugnante de fornecedores de outros estados, conforme “Relação anual e mensal de DANFE das Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada do período”, arquivo este que se encontra no Anexo 1 do Auto de Infração, denominado “Mídia digital gravada”, às fls. 16.

Ora, se a intenção é que o ICMS/Antecipação equalize a carga tributária suportada pela empresa optante pelo Simples Nacional quando adquire mercadorias de fora do estado, em relação às suas compras dentro do estado, mais uma razão para que essa aquisição se consume.

Com a consumação da compra e venda evitam-se pedidos de restituição de indébito no caso de recolhimento de ICMS/Antecipação em que a mercadoria não chegou a ser entregue ou foi prontamente devolvida pelo destinatário.

A regra geral das entradas de mercadorias está voltada para gerar o direito ao crédito, em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Por essa regra, o direito ao crédito está vinculado, em princípio, ao ingresso da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

Mencione-se a importação de mercadorias como circunstância que gera, junto com o direito ao crédito, uma obrigação excepcional de recolhimento antecipado do imposto, no **momento do desembarço aduaneiro ou da entrada da mercadoria**, quando esta ocorrer antes do desembarço, conforme alíneas “a” e “b” do inciso VIII do art. 85 do RICMS/02.

E quando, em casos de maior fragilidade jurídica, em que pretende a legislação proteger interesse do Erário mineiro, esta determina, especificamente, que o recolhimento do imposto seja efetuado “até o momento da saída da mercadoria ou do início da prestação do serviço, como preceitua o art. 85, inciso XVIII, alínea “c” do RICMS/02, abaixo transcrito:

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

XVIII - relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria ou serviço neste Estado e a alíquota interestadual, a que se referem os incisos XII e XIII do art. 1º deste Regulamento, devida por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, observado disposto no § 9º:

(...)

c) até o momento da saída da mercadoria ou do início da prestação do serviço, quando se tratar de operação ou prestação promovida por contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado ou não cadastrado no Cadastro Simplificado de Contribuintes do ICMS - DIFAL; (Grifou-se).

Os incisos XII e XIII do art. 1º do RICMS/02 tratam da incidência do ICMS em operação com mercadoria ou prestação de serviço interestaduais que destine a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação do serviço neste estado e a alíquota interestadual. Veja-se:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

XIII - a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

Diferentemente do ICMS importação e da operação interestadual a consumidor final, o ICMS/Antecipação tem como marco temporal para o recolhimento até o dia 2 (dois) do segundo mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 85, § 9º, inciso III, alínea “c”, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

§ 9º O recolhimento do ICMS relativo às operações não abrangidas pelo Simples Nacional, a que se refere o art. 155-A da Parte 1 do Anexo V, será efetuado pela microempresa e pela empresa de pequeno porte:

(...)

III - até o dia 2 (dois) do segundo mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nas hipóteses:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) do § 14 do art. 42 deste Regulamento;

Portanto, a norma que estabeleceu o prazo de recolhimento do ICMS/Antecipação não se refere à data de emissão da nota fiscal ou à data de saída da mercadoria do estabelecimento do fornecedor, ou ainda à data de ingresso da mercadoria em território mineiro.

Menciona, sim, como marco temporal para a contagem do prazo, a data do fato gerador, ou seja, a data da aquisição da mercadoria que, como já analisado, somente pode ser entendida como a data em que há a tradição da mesma, resultando na entrada da mercadoria no estabelecimento da Autuada, proveniente do fornecedor de outro estado.

Se o objetivo da norma tributária é a consumação da compra e venda do bem móvel, a data da emissão da nota fiscal de venda é evento insuficiente para caracterizar a “aquisição” pelas razões já mencionadas.

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. (Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, nos casos de notas fiscais objeto da autuação que tenham sido lançadas pela Fiscalização num mês, mas cujas mercadorias por elas acobertadas tenham entrado no estabelecimento da Autuada em mês posterior, que seja considerado, para fins de cálculo do ICMS antecipação e demais exigências, o mês da efetiva entrada das mercadorias. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Thiago Álvares Feital e Helder Luiz Costa.

Sala das Sessões, 13 de outubro de 2021.

Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator

D