

Acórdão: 23.028/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000909624-84  
Impugnação: 40.010145017-16  
Impugnante: S S Melo Ferramentas e Abrasivos Ltda  
IE: 001822598.00-85  
Origem: DFT/Muriaé

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - 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 microempresa/empresa de pequeno porte situada em Minas Gerais, proveniente de outra unidade da Federação, conforme previsto no § 14º do art. 42 do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

O Contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional e nesta condição deixou de recolher o ICMS-antecipação de alíquota incidente sobre as operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas a comercialização nos termos em que previsto no art. 42, §14 do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação do art. 56, II, da Lei nº 6.763/75, no total de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto.

A autuação compreende o período de 01/01/13 a 31/12/15.

**Da Impugnação**

Intimado do Auto de Infração, o Contribuinte apresenta Impugnação às fls. 32/44, alegando, em síntese, que:

- é empresa de pequeno porte que se dedica as atividades de comércio de materiais de construção e manutenção de equipamentos;

- antes de entrar no mérito suscita nulidade do Auto de Infração por erro de direito consubstanciado na ausência de adequada fundamentação. Arguiu que a fiscalização adotou como base de cálculo o valor da operação utilizado para cobrança do imposto na origem em clara afronta a previsão do *caput* do art. 43 Parte Geral do RICMS/02, o qual exige que a base de cálculo obedeça às regras específicas do Anexo IV do mesmo diploma legal. Afirma que a fundamentação do lançamento deveria ter

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotado o mencionado anexo e cita o art. 89, V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), previsto no Decreto nº 44.747/08;

- no mérito afirma que o propósito da antecipação do ICMS prevista no art. 42, §14 do RICMS é assegurar que as mercadorias adquiridas por meio de operações interestaduais suportem a mesma carga tributária que onera as mercadorias adquiridas em operações internas, neste cenário deve-se observar para fins de cobrança do referido imposto, eventual redução ou benefício fiscal previsto na legislação mineira;

- cita a revogada IN SUTRI nº 01/2010, vigente quando da suposta ocorrência dos fatos geradores, que dispunha no parágrafo único do seu art. 1º que não seria devido a antecipação do ICMS nas hipóteses de haver isenção para operação ou prestação interna. Assim, considerando que o art. 222, XV, da Parte Geral do RICMS/02 classifica a redução de base de cálculo como espécie de isenção parcial, comprovada está a necessidade de aplicação ao caso da redução da base de cálculo;

- afirma que as mercadorias adquiridas em operações interestaduais estão listadas nos anexos relativos aos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, os quais tratam da redução da base de cálculo nas operações com máquinas industriais e máquinas agrícolas;

- conclui que para o cálculo da antecipação do ICMS, deve ser considerada a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota efetiva (multiplicador), de modo a que a redução da base de cálculo nas operações internas seja levada em consideração, conforme entendimento da própria SEF-MG manifestado na Consulta de Contribuinte nº 119/2016;

- neste cenário, não haveria imposto a recolher nos casos em que a operação interestadual tenha sido tributada com alíquota de 4% (quatro por cento) e ainda haveria erro no cálculo do crédito tributário para as operações com alíquota interestadual de 12% (doze por cento);

- por fim, questiona a aplicação retroativa dos juros de mora sobre a multa de revalidação a partir da data da ocorrência do fato gerador.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 78/90, rebate as considerações trazidas pela Requerente e pede pela improcedência da impugnação, mantendo-se o lançamento. Arguiu a previsão de aplicação da redução da base de cálculo para fins de apuração do ICMS antecipação somente passou a valer a partir de 01/01/16 com a edição do Decreto nº 46.930/15.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Arguiu o Contribuinte ser o lançamento nulo por inadequação do fundamento legal utilizado para embasar a autuação fiscal. Afirma que o fiscal, ao ignorar a aplicação do Anexo IV do RICMS/02 ao caso concreto limitando-se a apurar

a base de cálculo com base no art. 43, XXII da Parte Geral, procedeu ao lançamento indevido de tributo.

Nas palavras do Impugnante: *“Destarte, resta clara a nulidade do Auto de Infração, por ter se fundamentado em dispositivo inaplicável à espécie e, conseqüentemente, ter deixado de observar as disposições do Anexo IV do RICMS que regem a matéria.”*

Ocorre que, em que pese o argumento exposto, entende-se pela inexistência da nulidade suscitada.

Verifica-se que o Auto de Infração juntado às fls. 11/14 e ainda no Relatório Fiscal de fls. 15/16 é possível verificar que ambos possuem todos os elementos necessários ao lançamento do crédito tributário nos exatos moldes em que exigido pelo art. 142 do CTN c/c art. 89 do RPTA:

Art. 89. O Auto de Infração é a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia

Especificamente no que tange a fundamentação legal, ao contrário do alegado e considerando o raciocínio desenvolvido pela fiscalização quanto aos fatos geradores apurados, tem-se a descrição expressa e precisa de todos os dispositivos legais e infralegais aplicáveis ao caso concreto. Foram citados os artigos relativos ao fato gerador, à alíquota e base de cálculo, às obrigações gerais e ao prazo de pagamento, e por fim, o dispositivo que fundamentou a cobrança da multa de revalidação.

Importante mencionar que o Contribuinte exerceu em plenitude seu direito a ampla defesa e ao contraditório, sendo que, na verdade, os questionamentos suscitados acerca da aplicação da redução da base de cálculo é matéria que deve ser apreciada quando da análise do mérito da impugnação.

**Do mérito:**

No mérito discute-se acerca da aplicação da redução da base de cálculo prevista nos itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02 para fins de cálculo da antecipação do ICMS devido pelo Contribuinte, na condição de empresa optante pelo Simples Nacional, em razão da aquisição interestadual de mercadorias destinadas a comercialização - art. 42, §14 do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Inicialmente, cabe lembrar que a “antecipação do imposto” está prevista no art. 13 da 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:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

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.

Segundo a alínea “g”, admite-se a cobrança, fora do recolhimento unificado 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. Tal previsão de tributação – “antecipação” - está presente no Regulamento do ICMS, no art. 42, §14, que para fins da apuração da base de cálculo faz menção ao inciso XXII do art. 43. A seguir é apresentada a redação vigente na data dos fatos geradores (anos de 2013/2015):

**Parte Geral - RICMS/02**

Art. 42 As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 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 à 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:

(...)

XXII - na entrada, no estabelecimento de microempresa ou empresa de pequeno porte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada à comercialização ou industrialização, bem como na utilização de serviço de transporte, na forma prevista no § 14 do art. 42 deste Regulamento, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem.

Sendo assim, há em Minas Gerais, uma clara determinação para que a microempresa e a empresa de pequeno porte recolha, 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.

Essa regra existe desde o início do regime do Simples Nacional e já foi referendada pelo Poder Judiciário, por meio de decisão do Superior Tribunal de Justiça, que assim se manifestou:

STJ – RESP 1193911/MG

RELATOR MINISTRO HERMAM BENJAMIN – SEGUNDA TURMA

DATA JULGAMENTO: 04/11/2010

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

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

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

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

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

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

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

7. SOBRE UM INSUMO, POR EX., DO RIO DE JANEIRO DESTINADO A MINAS GERAIS, INCIDE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 12%.

SE O MESMO INSUMO FOR ADQUIRIDO NO PRÓPRIO ESTADO, A ALÍQUOTA INTERNA É DE 18%.

8. A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO ONERA A OPERAÇÃO POSTERIOR, PROMOVIDA PELA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, APENAS EQUALIZA A ANTERIOR, REALIZADA PELO FORNECEDOR, DE MODO QUE O DIFERENCIAL DE 6%, NESSE EXEMPLO (= 18 - 12), SEJA RECOLHIDO AOS COFRES DE MINAS GERAIS, MINORANDO OS EFEITOS DA CHAMADA “GUERRA FISCAL”.

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

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

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

12. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Observa-se pelas normas citadas que o legislador, desde a Lei Complementar nº 123/06, adotou para definição da base de cálculo o termo “alíquota” interna e interestadual” e neste cenário Minas Gerais, e os demais estados, regulamentaram a matéria em sua literalidade. Ou seja, para fins de recolhimento da antecipação do ICMS levava-se em consideração a alíquota prevista na legislação interna, sendo irrelevante a existência de redução da base de cálculo.

Vale mencionar que a Instrução Normativa SUTRI nº 01/2010, citada pelo próprio contribuinte, era clara ao afirmar que a antecipação do imposto era calculada pela aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna prevista no art. 42 do RICMS e a alíquota interestadual sobre a base de cálculo em relação a qual foi cobrado o imposto na origem ou, tratando-se de mercadoria remetida por contribuinte optante pelo Simples Nacional, sobre o valor da operação.

E neste ponto, em que pese o argumento exposto na impugnação, entende-se que não há espaço para aplicação da analogia feita no sentido de ser a redução da base de cálculo uma espécie de isenção parcial e como tal atrairia a regra do parágrafo único do art. 1º da citada instrução normativa, afinal a regra matriz de incidência do tributo construída a partir do art. 42, §14 c/c art. 43, XXII, da Parte Geral do RICMS/02 (na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores) não trazia tal permissão.

A regra matriz de incidência do ICMS antecipação está relacionada a uma operação de entrada de mercadoria em estabelecimento optante pelo Simples Nacional, não se confundindo com os fatos geradores praticados pelos demais contribuintes. Neste cenário, não se admite - sob a ótica da legislação então vigente, a mitigação da base de cálculo fixada na norma específica do art. 43, XXII da Parte Geral, para aplicação do Anexo IV destinado a fixar base para as operações de saída dos contribuintes tributados pelo débito e crédito.

Como bem destacado na Manifestação Fiscal, essa forma de recolhimento somente foi alterada com a edição do Decreto nº 46.930/15 que, internalizando as modificações sofridas pelo ICMS em razão da edição da Emenda Constitucional nº 87 e com base no art. 49 da Parte Geral do RICMS, trouxe uma nova composição de base de cálculo para as operações de antecipação do ICMS e também de diferencial de alíquota, prevendo a aplicação das hipóteses de redução da base de cálculo prevista na legislação mineira no 'cálculo por dentro' do imposto.

Por fim, no que tange a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, também não assiste razão ao Contribuinte. Isso porque o art. 113 do CTN estabelece a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Percebe-se que para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

A redação do art. 161 do CTN prevê que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta*, ou seja, a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal onde se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

### Lei nº 6.763/75

**Art. 226.** Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

### Resolução SEF nº 2.880/97

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

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

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

**Art. 3º** Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

Conforme se observa das planilhas de fls. 12/13, considerando como termo inicial a data de vencimento do tributo prevista no art. 85, §9º, incisos IV e V do RICMS/02 (na redação vigente nas respectivas datas de ocorrência do fato gerador - "*até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nas demais hipóteses*"), não há qualquer impropriedade no lançamento da multas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do

julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Revisor**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri  
Relatora**

T  
CC/AMG