

Acórdão: 24.076/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001806921-09  
Impugnação: 40.010152125-21  
Impugnante: Natalio Calçados Eireli  
IE: 002221987.01-70  
Proc. S. Passivo: Leonardo de Lima Naves  
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

### **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. Os depósitos judiciais efetuados extemporaneamente não têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, *a contrario sensu* do disposto no art. 151, inciso II do CTN. Corretas as exigências de ICMS Antecipação e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a 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 abril, maio e julho a outubro de 2016, janeiro, fevereiro, junho, julho, outubro e novembro de 2017, janeiro a maio e agosto de 2018 e janeiro e março a dezembro de 2019.

Uma vez comprovada a realização dessas operações sem o devido recolhimento e/ou com recolhimento a menor do ICMS/Antecipação, a Fiscalização lançou o ICMS por estar no campo de incidência do mesmo, conforme 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 15/34, com juntada de documentos de págs. 35/120.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 121/124, considerando a existência de depósitos judiciais.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 128/146.

Há uma segunda reformulação fiscal (págs. 149/150), desconsiderando parte da reformulação anterior.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 155/171, com juntada de documentos de págs. 172/192 e às págs. 193/209, com juntada de novos documentos de págs. 210/230.

A Fiscalização novamente se manifesta (fls. 231/252), requerendo a manutenção do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Menciona que o crédito tributário foi constituído em desconformidade com a realidade dos fatos. Nesse sentido, aduz que não poderia a fiscalização se furtar à análise de toda situação jurídica da Impugnante, amparando-se na alegação de ausência de recolhimento de ICMS-DIFAL em desconformidade com a legislação estadual.

Acrescenta a existência de pagamentos não observados pelo Fisco, contrariando o princípio da verdade material.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

O fato de ter havido pagamentos inicialmente não considerados no lançamento não representou prejuízo à Defesa. Eles foram objeto de análise em face das provas trazidas junto à impugnação, tendo gerado as reformulações do crédito tributário, no exercício pleno do contraditório.

Veja-se que essas questões pontuadas referem-se ao mérito do lançamento e assim serão analisadas.

Assim, conclui-se que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da atuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa 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 abril, maio e julho a outubro de 2016, janeiro, fevereiro, junho, julho, outubro e novembro de 2017, janeiro a maio e agosto de 2018 e janeiro e março a dezembro de 2019.

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

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 10.000038593.87, recebido pela Contribuinte, conforme págs. 04/05, para exame do cumprimento das obrigações tributárias nos exercícios de 2016 a 2019.

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.

A exigência da antecipação do imposto fundamenta-se no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 e § 5º, da Lei Complementar nº 123/06, a seguir reproduzido:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento.”*

**Efeitos de 1º/01/2008 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, I, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:**

*“§ 14. Ficam a microempresa e a empresa de pequeno porte obrigadas a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação, observado o disposto no inciso XXII do caput do art. 43 deste Regulamento.”*

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea “a.1” será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea “a.2” será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea “b” e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea “a.1” antes da exclusão do imposto;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, resta clara a determinação para que os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional 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:

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 CORTE ESTADUAL ENTENDEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL DEVERIA, NECESSARIAMENTE, PREVER A COMPENSAÇÃO POSTERIOR, O QUE NÃO HOUE. POR CONTA DA OMISSÃO DA LEI ESTADUAL EM REGULAR A MATÉRIA, A EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL SERIA INVÁLIDA.

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

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

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

E, seguindo o mesmo entendimento, assim decidiu o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - SIMPLES NACIONAL - ICMS - OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS

1. A LEI COMPLEMENTAR 123/2006, AO TRATAR SOBRE O SIMPLES NACIONAL, DEFINIU QUE ESSE REGIME TRIBUTÁRIO ABRANGE O RECOLHIMENTO DO ICMS MEDIANTE DOCUMENTO ÚNICO DE ARRECADAÇÃO.

2. OCORRE QUE A PRÓPRIA LEI EXCEPCIONA ESSA MODALIDADE DE RECOLHIMENTO NAS HIPÓTESES EM QUE O ICMS É DEVIDO NAS OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO



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).

Por fim, no que tange à jurisprudência, 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.

Vale mencionar que, 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 art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da LC Federal nº 123/06, segundo o qual o recolhimento do Simples Nacional não exclui a 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 art. 23 da LC nº 123/06 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 não foram considerados pelo Fisco os pagamentos já efetuados pela empresa no período de 2016 a 2018.

Explica que o lançamento realizado pelo Fisco foi com base na data de emissão das notas fiscais, enquanto a Contribuinte realizava a apuração do imposto no momento do recebimento das notas fiscais. Mas, a partir de 2018 modificou a apuração para o momento da emissão de notas fiscais, para afastar a possibilidade de divergência relativa à apuração.

Declara que a autuação fiscal ora impugnada é ilegítima tendo em vista que as operações realizadas pela Impugnante de fato foram devidamente recolhidas integralmente, conforme comprovante de pagamento acostados na impugnação. Reproduz guias e comprovantes de pagamento dos meses de referência de janeiro, março e maio de 2018, bem como uma planilha de divergência de apuração do lançamento entre Fisco e Impugnante.

Constata-se que os documentos de comprovação de pagamento do ICMS a título de Antecipação do imposto efetuado pela Impugnante e reproduzidos pela Defesa, págs. 160 a 162 e 198 a 200 referentes ao ano de 2018 foram deduzidos do cálculo do imposto (Anexo 1- Item 1.2 - Demonstrativo do Crédito Tributário Mensal, colunas E e J (págs. 10)). Importante frisar que todos os pagamentos realizados/recolhidos no período de 2016 a 2018 foram computados pelo sistema da SEF/MG e foram considerados em seus meses de referência para efeito de desconto sobre o valor do ICMS Antecipação Apurado. É o que se pode verificar no Quadro Demonstrativo Do Crédito Tributário Mensal, págs. 10, em estreita conformidade com os DAEs reproduzidos pela própria Impugnante.

O trabalho fiscal, para efeito do “ICMS Antecipação” foi calculado com base na data de emissão das Notas Fiscais de Entrada, constantes do Anexo 1 – Item 1.4 (págs. 10), em conformidade com o art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75 e o disposto na Instrução Normativa nº 001 de 06/05/16. Transcreve-se:

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 ou industrialização, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna.  
(Grifou-se) ...”

Depreende-se, pois, que conforme o dispositivo legal acima, o fato gerador ocorre na aquisição de mercadorias.

Para corroborar, a Instrução Normativa SUTRI nº 001 de 29/06/21 altera a Instrução Normativa nº 001 de 06/05/16, que dispõe sobre a antecipação do imposto devida pela microempresa e empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional na aquisição de mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço, em operação interestadual.

A citada instrução normativa visa esclarecer que o fato gerador da obrigação da antecipação ocorre no momento da aquisição da mercadoria, em operação interestadual, assim considerado o da data de emissão do documento fiscal de aquisição da mercadoria, conforme art. 2º, § 4º com a seguinte redação:

Art. 2º - Fica reformulada qualquer orientação proferida em desacordo com esta Instrução Normativa. (...)

§ 4º Para fins do disposto na alínea "c" do inciso III do § 9º do art. 85 do RICMS, o fato gerador da obrigação de antecipação do imposto ocorre no momento da aquisição da mercadoria, em operação interestadual, assim considerado o da data de emissão do documento fiscal de aquisição da mercadoria.

Destaca-se, ainda que, conforme previsto no art. 3º da referida Instrução Normativa, devido a seu caráter interpretativo, seus efeitos são retroativos, a saber:

Art. 3º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos em virtude de seu caráter interpretativo.

Portanto, não assiste razão à Autuada quando alega que a Fiscalização não considerou os pagamentos do ICMS-DIFAL realizados pela impugnante referentes ao período de 2016 a 2018.

Lado outro, a Defesa destaca a existência de depósitos judiciais realizados nos autos do Mandado de Segurança nº 5026534-20.2019.8.13.0024 referentes aos períodos de março a dezembro de 2019.

A Fiscalização confirma os depósitos e faz, com a segunda reformulação, a extinção, neste PTA, das exigências relativas a março, abril, novembro e dezembro de 2019.

No tocante aos depósitos judiciais dos meses de maio a outubro de 2019, esclarece que foram efetivados em data posterior a data de vencimento do ICMS Antecipação, que ocorre até o dia 02 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, de acordo com o disposto no art. 85, § 9º, inciso III, alínea "c" do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02 - Parte Geral

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

RICMS/02 - Anexo V - Parte 1

Art. 155-A. A DeSTDA será gerada por meio do Sistema Eletrônico de Documentos e Informações Fiscais do Simples Nacional - SEDIF-SN - e deverá conter a indicação do imposto devido:

I - nas operações com antecipação do recolhimento;

(...)

Tem-se que, conforme bem analisado pelo Fisco, somente nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 2019 o depósito judicial realizado pela Contribuinte foi efetuado até a data do vencimento do ICMS Antecipação, conforme legislação acima elencada.

Insurgindo-se com o entendimento fiscal, a Impugnante sustenta que a partir do depósito do montante integral do crédito tributário, ainda que após o vencimento do tributo, não estaria mais em mora, de modo que, as multas e juros somente poderiam ser exigidas entre a data de vencimento e o efetivo depósito judicial.

Cita e reproduz o art. 32, § 1º e 2º, da Lei nº 6.830/80, no qual os depósitos judiciais de tributos estaduais são remunerados por juros de Selic e após o término do processo o vencedor receberá o valor depositado com os acréscimos de correção.

Declara que efetuou o depósito do crédito tributário acrescido de multas e juros, calculando os dias de atraso entre a data do vencimento e a data do efetivo depósito judicial. E apresenta os comprovantes de recolhimentos das multas e dos juros referentes aos períodos autuados de maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2019.

Entretanto, os depósitos judiciais efetuados nos meses de maio a outubro de 2019 foram intempestivos e sem os acréscimos legais.

Portanto, e diversamente do entendimento da Defesa, o depósito judicial efetuado não produz os efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário, por não corresponder ao montante integral devido.

Confira-se o disposto no art. 151, inciso II do CTN, que normatiza o tema:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II - o depósito do seu montante integral;

(...)

A Impugnante se irresigna também quanto ao alegado “Erro na Determinação do Valor da Multa de Revalidação”.

Cita e reproduz o art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e o art. 217, inciso II e § 6º, inciso I do RICMS/02, mencionando que da simples leitura desses dispositivos a multa é exigível somente após a lavratura da autuação e a data de vencimento expira com o decurso de 30 dias concedido pela legislação mineira para o pagamento do crédito lançado ou para a apresentação de impugnação.

Advoga, assim, que antes da data limite para o pagamento da multa de revalidação, a Contribuinte não está em mora. Dessa forma, questiona que no demonstrativo de cálculo a data de vencimento da multa de revalidação coincide com a data de vencimento do ICMS em cobrança.

Transcreve o art. 161 do CTN e afirma que somente será admissível o acúmulo de juros sobre o valor da multa de revalidação a partir do seu vencimento, no 31º (trigésimo primeiro) dia após a lavratura do Auto de Infração, sob pena de enriquecimento ilícito do estado.

Melhor sorte não assiste à Defesa.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

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).

(Grifou-se)

Veja-se que, conforme destaque, a previsão é de que os juros incidem sobre a multa de mora, ora cobrada a título de revalidação pela ação fiscal, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do ICMS.

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante.

Também, aduz o Impugnante que a imposição da Multa Isolada ultrapassou os limites do princípio da legalidade tributária, do não confisco e da capacidade econômica do contribuinte.

Não obstante, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim dispõe:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Correta, portanto, a exigência do ICMS/Antecipação e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrito a seguir, pelo descumprimento da obrigação principal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, além do já considerado pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 149/150. Vencido, em parte, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir, ainda, o valor correspondente ao imposto devido referente ao período de maio a outubro de 2019. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Participou do julgamento, além das signatárias e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2022.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora designada**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P

---

Acórdão:	24.076/22/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001806921-09	
Impugnação:	40.010152125-21	
Impugnante:	Natalio Calçados Eireli	
	IE: 002221987.01-70	
Proc. S. Passivo:	Leonardo de Lima Naves	
Origem:	DF/Belo Horizonte - 5	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o não recolhimento de ICMS devido a título de antecipação do imposto pela aquisição de mercadoria destinada à comercialização advinda de operação oriunda de outra Unidade da Federação, nos casos em que a alíquota interestadual foi menor que a alíquota interna aplicável à mercadoria no estado de Minas Gerais, nos termos do art. 42, § 14º do RICMS/02.

Exige-se, portanto, o imposto devido, bem como Multa de Revalidação, consoante art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Importante destacar que a Fiscalização procedeu com o acatamento parcial da impugnação apresentada pela empresa autuada, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, excluindo os valores do crédito tributário referentes ao período de março a dezembro de 2019, tendo em vista que tais valores foram depositados judicialmente, nos autos de nº 5026534-20.2019.8.13.0024 em trâmite na 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte que versa sobre a ilegalidade e a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL (antecipação de alíquota) em relação às empresas do Simples Nacional. Assim, lavrou-se o Termo de Reformulação do Lançamento acostado às págs. 121/124 dos autos.

Todavia, após nova análise dos argumentos deduzidos pela Impugnante, a Fiscalização opta por nova Reformulação do Lançamento, nos termos do art. 145, inciso I do CTN, acostado às págs. 149/150, para excluir tão somente o crédito tributário correspondente ao período de março, abril, novembro e dezembro de 2019.

Em relação aos demais períodos (maio a outubro de 2019) a Fiscalização, ressalta que *“para produzir os efeitos previstos no art. 151, inciso II, do CTN (a suspensão da exigibilidade do crédito tributário) acima transcrito, o depósito judicial deve ser realizado de forma integral e tempestiva, ou seja, antes do vencimento do prazo para cumprimento da obrigação tributária principal correspondente ou, senão, com os acréscimos legais devidos, calculados até a data do depósito. O que não ocorreu com os depósitos judiciais realizados no período de maio a outubro de 2019, que foram depositados após o vencimento do prazo para cumprimento da obrigação tributária principal e sem os acréscimos legais devidos calculados até a data do respectivo depósito”*.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo este o relato dos fatos essencial para a exposição dos fundamentos que conduzem à construção deste voto divergente, passa-se à análise da questão em pauta.

Inicialmente, por compreender que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para a determinação, com segurança, a natureza das infrações e encontra-se legalmente embasado, devem ser rejeitadas as prefaciais arguidas quanto à nulidade do lançamento tributário.

No mérito, nos termos do art. 6º, § 5º, alínea “f”, é importante destacar que o fato gerador do tributo em exame se dá quando da “aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada à 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.” Este é o procedimento previsto pela norma, o qual não foi observado pela empresa Impugnante até o ano de 2017, corrigindo-o a partir de 2018.

Denote-se que a hipótese de incidência tributária correspondente à antecipação do Imposto em exame encontra fundamentação no art. 13, § 1º, inciso XIII, “g”, item 2 e § 5º, da LC nº 123/06, conforme legislação colacionada a seguir:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

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.

A partir do exame dos autos, é possível constatar que a Fiscalização, ao contrário daquilo que foi sustentado pela Impugnante, levou em consideração os recolhimentos efetuados nos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme cálculo do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disponível nos autos, por meio do Anexo 1- Item 1.2 - Demonstrativo do Crédito Tributário Mensal, colunas E e J.

Lado outro, quanto aos depósitos judiciais efetuados pela Contribuinte, entende-se que parcial razão assiste à Impugnante, uma vez que, apesar de intempestivos os recolhimentos efetuados no período de maio a outubro de 2019, o valor correspondente ao principal do tributo em exigência foi efetivamente depositado, sendo devido, por consecução lógica, somente os juros e multas incidentes.

Denote-se que a Contribuinte comprovou o depósito do crédito tributário acrescido de multas e juros, tendo apurado os dias de atraso entre a data do vencimento e a data do efetivo depósito judicial, referente aos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2019.

Portanto, ainda que os recolhimentos tenham sido intempestivos, o saldo correspondente aos valores já quitados deve ser considerado para a minoração do débito em lançamento.

Quanto aos argumentos deduzidos pela Impugnante quanto à natureza confiscatória da multa isolada, deve-se afastar a análise da questão, uma vez que o Auto de Infração não prevê tal penalidade.

Quanto ao questionamento relativo à fixação de juros de mora sobre o valor da multa de revalidação como se essa fosse devida desde a data de vencimento dos créditos do ICMS, entende-se que razão não assiste à Impugnante, pelas limitações impostas a este Conselho previstas do texto do art. 110 do RPTA:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Ante o exposto, entende-se pela procedência parcial do lançamento do crédito tributário, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 149/150, devendo ser excluído ainda o valor do principal correspondente ao imposto devido referente ao período de maio a outubro de 2019.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2022.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Conselheiro**