

Acórdão: 23.399/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001212050-60  
Impugnação: 40.010148203-40  
Impugnante: Dalva de Oliveira Comércio Varejista  
IE: 002111333.01-71  
Coobrigado: Dalva de Oliveira  
CPF: 045.993.767-79  
Proc. S. Passivo: André Lopes Farias  
Origem: DFT/Teófilo Otoni

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL – CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, c/c § 2º do citado dispositivo e com os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO – SIMPLES NACIONAL. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias em outra unidade da Federação, por empresa optante pelo Simples Nacional, em desacordo com o previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g” da Lei Complementar nº 123/06. Infração caracterizada nos termos do art. 42, § 14 do RICMS/02, acarretando as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS pela Autuada, empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, no período de 01/09/17 a 01/05/18, da antecipação do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, conforme apurado na relação de notas fiscais relacionadas em mídia eletrônica (CD de fls. 12), em desacordo com o previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 14 do RICMS/02.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A titular da empresa individual, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, por concorrer ao não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 19/31 contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 48/57.

### **DECISÃO**

Conforme relatado a autuação versa sobre o não recolhimento, por contribuinte mineiro, da antecipação do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da federação, no período de 01/09/17 a 01/05/18, em descumprimento ao disposto no art. 42, § 14 do RICMS/02.

Exigências: ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a titular da empresa individual, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, por concorrer ao não-cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O cálculo do ICMS devido se deu sobre o total das entradas de mercadorias de outros Estados, utilizando-se a diferença entre a alíquota interna aplicável à operação e a alíquota interestadual aplicada na operação de entrada das mercadorias (12% ou 4%), o que se verifica na mídia eletrônica (CD de fls. 12).

No caso dos autos, a antecipação de alíquotas, também denominada “recomposição de alíquotas”, tem como referência a entrada de mercadorias advindas de outras unidades da Federação, quando adquiridas por empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional. No seu cálculo são comparadas as alíquotas internas e as interestaduais e, quando a interna for maior que a interestadual, deverá ser recolhida a complementação, que incide sobre a mesma base de cálculo da origem ou sobre o valor da operação.

O objetivo dessa cobrança é promover a equalização da carga tributária. Em outras palavras, busca-se, sob o ponto de vista tributário, tornar a aquisição interestadual, que normalmente é feita com a incidência de alíquotas menores, igual à aquisição no Estado, que normalmente é feita com a aplicação de alíquotas maiores do que as interestaduais.

Com a antecipação, o custo tributário torna-se o mesmo. Caso seja desconsiderada, haverá vantagem indevida para as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional que adquirirem mercadorias de outros Estados em relação àquelas que realizarem suas compras internamente, visto que o ICMS que incide sobre a operação interestadual é, via de regra, menor do que aquele incidente no âmbito interno do Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a alegação de ilegalidade da incidência da antecipação do ICMS não se sustenta, tendo em vista que essa cobrança está inserida no ordenamento jurídico pela LC nº 123/06 que, no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, dispõe que o recolhimento do ICMS pelo regime de Tributação do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal:

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;

Diante dessa autorização legal, o estado de Minas Gerais estabeleceu a referida cobrança às empresas de pequeno porte nos termos do art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75, preceito este disciplinado pelo art. 42, § 14, RICMS/02 e sua cobrança regulamentada pela Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 19/02/10, como segue:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

RICMS/02

Art. 42 As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 14. Ficam a microempresa e a empresa de pequeno porte obrigadas a recolher, a título e 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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 1, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2010

Dispõe sobre a aplicação das disposições relativas à antecipação do imposto devida pela microempresa e empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação interestadual, e sobre procedimentos relativos à restituição de indébito.

Art. 1º É devida a antecipação do imposto de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS, na aquisição interestadual de mercadoria e na utilização de serviço de transporte promovidas por contribuinte optante pelo Simples Nacional, quando a alíquota interestadual for menor que a alíquota interna que seria aplicável caso a aquisição da mercadoria ou a utilização do serviço ocorressem dentro do Estado.

Sendo assim, há na legislação mineira, uma clara determinação para que a microempresa e a empresa de pequeno porte, optante pelo regime 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 operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, por meio da Decisão STJ - RESP. 1193911/MG, em que resta explicitado que 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, bem como informa da proibição expressa de qualquer creditamento, prescrito no art. 23, *caput* da LC nº 123/02. A seguir o julgado:

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.

Logo, conclui-se que, sempre que a empresa optante pelo Simples Nacional adquirir mercadorias destinadas a comercialização ou industrialização oriundas de outras unidades da Federação, deverá efetuar o recolhimento do "ICMS Antecipação de alíquota", não podendo utilizar-se de tais valores como crédito em recolhimentos futuros.

E a sistemática guarda o devido respeito com a não cumulatividade do imposto, sendo inconfundível com a sistemática de apuração por débito e crédito, uma vez a Impugnante enquadrada por opção no programa do Simples Nacional e diante dessa prerrogativa de vontade, se submete a especial sistema de tributação.

No programa simplificado de apuração e recolhimento de impostos, ao qual aderiu a Autuada, a carga tributária é auferida pela aplicação de alíquotas diferenciadas, sobre o faturamento, proporcionais ao ramo de atividade desenvolvido pela empresa, considerando nesta sistemática o que seria o débito e o crédito das operações e declinando o respectivo benefício necessário ao desenvolvimento do negócio envolvido.

Por óbvio, caso não fosse compensadora a carga tributária atribuída ao ramo do negócio praticado pela Impugnante, esta nem teria optado pelo enquadramento. O fato é que a adequação da alíquota de entrada para o comércio de mercadorias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encontra-se inserida no computo da apuração da carga tributária e como alhures declinado, trata-se de procedimento de justiça com o parque industrial e atacadista mineiro e como tal, se refere a adiantamento de parte da tributação total devida pelas empresas optantes pelo citado regime.

Ressalta-se que esta parcela de tributação é atribuída pelas entradas, somente quando as aquisições tiverem origem em contribuintes localizados fora do Estado e no caso da alíquota interestadual ser menor que a praticada nas operações internas.

Com efeito, correta a exigência da Multa de Revalidação capitulada na Lei nº 6.763/75, no art. 56, inciso II:

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. (...)

Foi incluído no polo passivo a empresária responsável pela administração da empresa individual, conforme registrado no cadastro da Jucemg (doc. fls. 32/33).

Cumpre destacar, que os fundamentos da empresa individual são estabelecidos no Código Civil, nos arts. 966 e 967, *in verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. (Grifou-se)

(...)

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

De acordo com o conceito legal de empresário tem-se que não há distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica. Para todos os efeitos legais é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

(TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE).

Nesse caso, o empresário individual tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a falta de recolhimento da complementação da alíquota tem como finalidade suprimir o tributo devido e fere as disposições legais no momento em que propicia uma disfunção concorrencial, beneficiando o fornecedor estabelecido noutra unidade federada em detrimento aos atacadistas e industriais mineiros.

Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(Grifou-se).

CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(Grifou-se).

Desse modo, responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o titular da empresa individual, que efetivamente é quem administra os negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Induidoso, no caso, que o administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada, sendo certo que a opção em não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adequar a alíquota interestadual à interna caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, resta claro e evidente a gestão fraudulenta da gestora da Autuada no intuito de lesar o erário e o poder dos concorrentes mineiros.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *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;

(...)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor), Hélio Victor Mendes Guimarães e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**