

Acórdão: 23.420/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001357466-96
Impugnação: 40.010148771-04
Impugnante: Emerson Silveira Pimenta & Cia Ltda
IE: 470745713.00-94
Proc. S. Passivo: Heber Augusto Fernandes Teles/Outro(s)
Origem: DFT/Uberlândia

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 § 14 do art. 42 do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento pela Autuada, empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a 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. 18), em desacordo com o previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 da Lei Complementar (LC) nº 123/06 c/c art. 42, § 14 do RICMS/02, no período de 01/10/17 a 28/02/19.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/42, acompanhada dos documentos de fls. 43/50, com os seguintes argumentos, em síntese:

- sustenta que as atividades de comercialização tornaram-se demasiadamente onerosas, com a entrada em vigor do art. 42, § 14 do RICMS/02, que disciplina o recolhimento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, para o contribuinte optante pelo regime de tributação do Simples Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acrescenta que com o citado dispositivo regulamentar, além do recolhimento regular, por meio do documento único de arrecadação (DAS), inerente ao regime de tributação do Simples Nacional, criou-se a obrigação ao recolhimento do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna de Minas Gerais e àquela do Estado de origem da mercadoria;

- entende que a exigência é ilegal e inconstitucional, uma vez que infringe o tratamento diferenciado e favorável aos optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional bem como os limites no poder de tributação do Estado;

- destaca que nos termos do art. 155, § 2º inciso VII da Constituição da República de 1988 – CR/88, estabelece que a exigência do ICMS, referente à diferença entre as alíquotas internas e interestadual, nas operações que destinam bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto localizado em outro Estado;

- reitera que a Magna Carta autoriza a exigência do ICMS/DIFAL, apenas e tão somente nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e inexistente qualquer previsão constitucional que permita a cobrança deste imposto na aquisição de mercadorias, interestaduais, para a revenda, como ocorre no presente caso, restando comprovada de plano a ilegalidade da cobrança;

- enfatiza que o estado de Minas Gerais tem legitimidade e competência para exigir o ICMS referente ao diferencial de alíquotas, somente nas hipóteses em que as operações se destinem a consumidor final;

- assevera que uma empresa que adquire mercadorias para revenda ou comercialização não pode, em nenhuma hipótese ser considerada como consumidora final;

- reitera que para exigência do ICMS/DIFAL é necessário que o adquirente além de contribuinte do imposto seja consumidor final do bem adquirido;

- cita recurso extraordinário do Supremo Tribunal Federal – STF, com o entendimento de que somente quando a empresa for caracterizada como consumidora final é que será exigível o diferencial de alíquotas;

- reitera que o STF cristalizou entendimento para qualificar como consumidora final, para fins de incidência do ICMS, a sociedade empresária que adquire bens e serviços para integrar seu ativo fixo;

- suscita a ilegalidade do art. 13, inciso XIII, alínea “h” da Lei Complementar (LC) nº 123/06, uma vez que este dispositivo legal só poderia ser exigível na situação fática em que a empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, fosse a consumidora final, nos moldes do art. 155, § 2º, inciso VII da CR/88;

- aduz que a LC nº 123/06, estaria criando competência tributária ao tipificar como fato gerador do ICMS/DIFAL, operações referentes a aquisição de mercadorias para comercialização, não obstante a falta de previsão na CR/88;

- esclarece que o art. 146, parágrafo único da CR/88, ao autorizar a instituição do regime de tributação do Simples Nacional, não outorgou ao legislador

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementar a criação de hipótese de incidência não prevista no texto constitucional, apenas autorizou a reunião de tributos ali existentes em um único regime de arrecadação;

- reitera que o art. 13, inciso VII, alíneas “g” e “h” da LC nº 123/06, utiliza erroneamente da expressão “bens ou mercadorias”, sem identificar a condição do destinatário destes bens, se consumidor final ou revendedor, definindo um novo campo de operações sujeitas a este diferencial;

- acrescenta que os bens destinados à consumidor final, não se confundem com mercadorias e em momento algum tal expressão foi utilizada na Constituição da República de 1988, para definir hipóteses de utilização do diferencial de alíquotas, portanto não cabe a uma norma hierarquicamente inferior utilizar-se desta expressão para trazer nova hipótese de incidência do diferencial de alíquota;

- salienta que a Magna Carta não se utiliza da ideia de “comercialização” ao estabelecer as hipóteses de incidência do ICMS/DIFAL, mas, sim, quando se tratarem de bens destinados a consumidor final.

- reitera que a LC nº 123/06, alarga as hipóteses de incidência do ICMS/DIFAL, pois além dos bens destinados a consumidor final, utiliza-se da expressão “mercadorias”, induzindo que o diferencial de alíquotas também incidiria nas hipóteses de comercialização;

- relata que em função do recolhimento do ICMS/DIFAL, para revenda de mercadorias adquiridas de outros Estados, infringe direito constitucional líquido e certo de não ser economicamente compelida a adquirir produtos em razão da discriminação dada a outros, ao teor do art. 152 da CR/88;

- aponta que o recolhimento do ICMS/DIFAL lhe é oneroso, pois além de não receber tratamento diferenciado, nos termos do art. 170, inciso IX e art. 179 ambos da CR/88, é desestimulada em seu crescimento financeiro, uma vez que dificulta toda sua atividade comercial;

- entende que a exigência do ICMS a título de diferencial de alíquota infringe o princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, § 2º, inciso I da CR/88;

- aduz que por ser uma microempresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional recolhe seus tributos por uma só alíquota;

- entende que o RICMS/02 está eivado de inconstitucionalidade, ao disciplinar ao optante do regime de tributação do Simples Nacional o recolhimento do imposto a título de diferencial de alíquota sem permitir compensação com créditos por operações anteriores, estabelecendo uma bitributação em desacordo à Magna Carta;

- reitera que ocorre dupla incidência de ICMS, tanto nas entradas de mercadorias oriundas de outros Estados, quanto nas suas saídas, uma vez que a receita bruta por ela obtida, deverá ser novamente submetida à tributação, agora dentro do regime do Simples Nacional, resultando em aumento considerável da carga tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- registra que o STF cristalizou entendimento acerca da impossibilidade de se instituir mecanismos de duplo recolhimento pelas empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional;

- requer o cancelamento do crédito tributário eis que eivado de ilegalidades e inconstitucionalidades.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 56/76, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento pela Autuada, empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a 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. 18), em desacordo com o previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 da Lei Complementar (LC) nº 123/06 c/c art. 42, § 14 do RICMS/02, no período de 01/10/17 a 28/02/19.

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

A Impugnante aduz que não é devido o diferencial de alíquota face o princípio da não cumulatividade relativo ao ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição da República de 1988. Confira-se:

CR/88

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Contudo, há de se destacar que a Autuada é optante pelo regime do Simples Nacional, regido pela Lei Complementar nº 123/06, que é um regime de tributação diferenciado para micros e pequenas empresas, tratando-se de recolhimento unificado de impostos e contribuições da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, deve a Impugnante embasar-se pelas regras da respectiva lei complementar das empresas do Simples Nacional.

Destaca-se que, para o tributo em discussão, a Lei Complementar nº 123/06 apresenta suas exceções ao recolhimento unificado, de modo que, resta demonstrado de forma expressa que as empresas optantes pelo regime devem recolher o imposto, conforme art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 e § 5º. Examine-se:

LC nº 123/06

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

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

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor.”

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

Mas não só essa obrigatoriedade de recolhimento da antecipação para as micros e pequenas empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, a mesma norma em comento, veda de forma expressa a compensação de débitos e créditos, em seu art. 23. Confira-se:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional.

Portanto, o princípio da não cumulatividade, não se aplica às micros e pequenas empresas, optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, considerando a vedação expressa na norma regente.

Oportuno esclarecer, que devido a hodierna vedação à utilização dos créditos de ICMS por contribuintes optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, nos termos do *caput* do art. 23 da Lei Complementar nº 123/06, se não houvesse a exigência do imposto a título de antecipação, cujo o valor corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, estar-se-ia desrespeitando o princípio da não discriminação da mercadoria em razão da procedência ou destino, além de macular o equilíbrio concorrencial, pois, como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, as aquisições interestaduais seriam notoriamente mais atrativas que as aquisições internas.

Registra-se, por oportuno, que a LC nº 123/06, abranqueu irrestritamente todos os princípios constitucionais para garantir tratamento simplificado e diferenciado às micro e pequenas empresas.

Quanto a necessidade de se preservar a unidade federativa do Estado Brasileiro e a não discriminação tributária, leciona Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi:

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

- a) modelou o ICMS de modo neutro ou não-cumulativo, para adequá-lo às exigências de mercado, sem distorções na formação dos preços e na competitividade (art. 155, § 2º, I);
- b) determinou que o Senado Federal fixasse suas alíquotas interestaduais, de modo a se compensarem os Estados mais pobres (consumidores) do imposto pago aos Estados mais ricos (produtores) (art. 155, § 2º, IV);
- c) vedou que Estados e Municípios criassem discriminações tributárias (...) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152);
- d) finalmente, determinou que isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS fossem previamente autorizados por meio de convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, g).

O objetivo foi submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro do País, de modo a que pudessem circular livremente, sem barreiras fiscais estabelecidas por umas unidades em detrimento de outras, preservando-se a unidade política e econômica

nacional e mantendo-se integrado o grande mercado consumidor brasileiro.”¹

“A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, dentro do território nacional, também veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de outro tributo, à moda de taxas sanitárias de inspeção, de fiscalização, etc.) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros. O objetivo é preservar a unidade política econômica nacional, é manter integrado o grande mercado consumidor nacional.

(...)

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

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

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

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O princípio Federativo e os incentivos e benefícios fiscais: A guerra fiscal entre os Estados, o ICMS e o aproveitamento de créditos. Um caso padrão de planejamento tributário.* In: Direito do Estado. Novos Rumos. Direito Tributário. MODESTO, Paulo e MENDONÇA, Oscar (Coord.). São Paulo: Ed. Max Limonad, 2001, p. 182-183.

deslocando-se pessoalmente para esse fim ou não.”(Grifou-se).

Pertinente salientar que a discriminação tributária em razão da procedência, já foi refutada pela Suprema Corte, em diversas situações, conforme ementa de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, infra transcrita:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O DECRETO 35.528/2004, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, AO ESTABELECE UM REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA AS OPERAÇÕES DAS QUAIS RESULTEM A SAÍDA INTERNA DE CAFÉ TORRADO OU MOÍDO, EM FUNÇÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO DE TAL OPERAÇÃO, VIOLA O ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO."

(ADI 3.389 E ADI 3.673, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, JULGAMENTO EM 6-9-2007, PLENÁRIO, DJ DE 1º-2-2008.)

Resta, pois, demonstrado, que o dispositivo constitucional arguido pelo Impugnante, não se refere à exigência tributária contra a qual se insurge.

O cálculo do ICMS devido, a título de antecipação de alíquotas, foi realizado consoante o disposto no art. 42, § 14 do RICMS/02, combinado com o art. 13, § 5º da Lei Complementar nº. 123/06 e com o art. 43, § 8º, inciso I do referido Regulamento do ICMS. Confira-se:

RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que receber em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento. **(Efeitos de 1º/01/16 a 16/08/17)**

Lei Complementar nº 123/06:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de

² DERZI. Misabel Abreu Machado. *Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org). *Temas de Direito Tributário*. I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 125-126.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 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.

RICMS/02:

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;

Sendo assim, há na legislação mineira, uma clara previsão legal para que a microempresa e a empresa de pequeno porte 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.

Logo, conclui-se que, sempre que a empresa optante pelo Simples Nacional adquirir mercadorias destinadas a comercialização ou industrialização oriundas de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outras unidades da Federação, deverá efetuar o recolhimento do "ICMS Antecipação de alíquota.

Tal regramento 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, a saber:

STJ – RESP 1193911/MG - RELATOR MINISTRO HERMAN BENJAMIN - SEGUNDA TURMA - DATA DO 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 TRIBUTOS 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 SUBSEQÜENTES 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.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJ/MG, uniformizou entendimento conforme jurisprudência a seguir transcrita:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO // APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA NORMA DE EFEITOS CONCRETOS - DECADÊNCIA - RELAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO - EMPRESA SUBMETIDA AO SIMPLES-NACIONAL -

COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - PREVISÃO LEGAL - EXCEÇÃO DISPOSTA NA LC 123/06 - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - AUSÊNCIA DE CONFLITO - SENTENÇA REFORMADA

1. TRATANDO-SE DE DECRETO ESTADUAL QUE IMPÕE RECOLHIMENTO MENSAL DE ICMS ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO FORTE, FORÇOSO O RECONHECIMENTO DE RELAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO, DEVENDO SER AFASTADA A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA PARA IMPETRAR MANDADO DE SEGURANÇA.

2. É LEGÍTIMA A COBRANÇA IMPOSTA ÀS MICROEMPRESAS E EPPS SUBMETIDAS AO SIMPLES-NACIONAL DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, PORQUANTO PREVISTA EXPRESSAMENTE NA LC 123/06.

3. A IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DESTE MONTANTE NÃO FERE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO, VISANDO SOMENTE A GARANTIR O EQUILÍBRIO DE RECEITAS ENTRE OS ESTADOS. PRECEDENTE DO STJ.

4. SENTENÇA REFORMADA, EM REEXAME NECESSÁRIO

(TJMG, 1.0145.09.540373-2/001. REL. DES(A) ÁUREA BRASIL. JULGADO EM 02/05/2013. PUBLICADO EM 09/05/2013).

MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA OPTANTE PELO "SIMPLES NACIONAL". OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DE DUPLICIDADE DE PAGAMENTO E DE ALEGADO CONFISCO.

1. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA - A EXIGÊNCIA 'ANTECIPADA' DO ICMS PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, REGULADA PELO DECRETO ESTADUAL Nº 44.650/07, TEM PREVISÃO NA LEI ESTADUAL 17.247/07, QUE ACRESCENTOU O § 5º, AO ART. 6º, DA LEI 6.763/75 - CTMG -, CUMPRINDO-SE NORMA CONTIDA NA PRÓPRIA LC 123/06, ART. 13, PARÁGRAFO 1º, INCISO XIII, ALÍNEA 'G', SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ART. 155, II, § 2º, VII, ALÍNEA 'A'.

2. DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA DO ICMS. INOCORRÊNCIA - PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL É APURADA SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE, TOMANDO-SE COMO TAIS AQUELAS ADVINDAS DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES PRÓPRIAS, NÃO SE INCLUINDO O ICMS QUE JÁ TENHA SIDO COBRADO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU POR ANTECIPAÇÃO A TÍTULO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS.

3. INCOMPATIBILIDADE DO "SIMPLES" COM O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO - A TEOR DO ARTIGO 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, "AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL NÃO FARÃO JUS À APROPRIAÇÃO NEM TRANSFERIRÃO CRÉDITOS RELATIVOS A IMPOSTOS OU CONTRIBUIÇÕES ABRANGIDOS PELO SIMPLES NACIONAL". DESFEITA A SISTEMÁTICA USUAL DE CÁLCULO DO ICMS PELO REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO, NÃO SE VIABILIZA A TÉCNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE A ESSE ATRELADA, QUANDO O IMPOSTO VENHA A SER CALCULADO PELA RECEITA BRUTA DA EMPRESA.

4. CONFISCO - NÃO-DEMONSTRAÇÃO - INOCORRÊNCIA - A ALEGAÇÃO DE SER CONFISCATÓRIA A EXAÇÃO FISCAL HÁ DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SER DEMONSTRADA PELOS EXCESSOS QUE, EVENTUALMENTE, DELA RESULTEM E QUE POSSAM COMPROMETER A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE.

(TJMG, 1.0166.08.020486-9/001, REL. DES. EDUARDO ANDRADE. JULGADO EM 26/05/2006.PUBLICADO EM 16/06/09).

Assim, enfrentando exatamente o argumento de violação ao princípio da não cumulatividade, o Superior Tribunal de Justiça declarou a legalidade da cobrança do ICMS antecipação, reconhecendo inclusive sua essencialidade à redução dos impactos da chamada guerra fiscal.

Portanto, sempre que empresa optante pelo 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 à respectiva operação interestadual, sem onerar a operação posterior, isso por expressa previsão legal, preservada a não cumulatividade e sem caracterizar o alegado *bis in idem*.

A Defesa sustenta que a incidência do ICMS na revenda de mercadorias adquiridas de outros Estados, infringe direito constitucional líquido e certo, consagrado pelo art. 152 da CR/88, o qual veda a discriminação tributária em razão de sua procedência ou destino.

Todavia razão não lhe assiste.

Examine-se o comando constitucional:

CR/88

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Ressalta-se que citado dispositivo visa coibir qualquer medida governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à violação ao postulado da isonomia.

Ademais, tem por escopo, na concreção do seu alcance, zelar pelo princípio federativo na medida em que consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede, não podem sujeitar-se a regime tributário, mais ou menos gravoso, conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País.

Nesse mesmo sentido, a lição de Lima Neto³:

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

³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 207-209.

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

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

Verifica-se ainda que o princípio da não discriminação tributária busca possibilitar a livre concorrência, ou seja, procura igualar a tributação, dando-se iguais condições aos produtos independentemente de sua origem ou destino.

Nesse diapasão para que se atinja o equilíbrio concorrencial é necessária a exigência deste ICMS/Antecipação, sob pena de o estado de Minas Gerais dispensar tratamento mais gravoso aos produtos comercializados internamente, do que àqueles adquiridos de outras unidades da Federação, provocando desequilíbrio, e desigualdade de tratamento tributário, prejudiciais à indústria e ao comércio mineiros.

Diante dos esclarecimentos supra elencados e ao flagrante equívoco nos fundamentos jurídicos eleitos pela Impugnante para sustentar seu intento, tem-se que as alegações da Defesa não merecem prosperar.

Para exigência do crédito tributário devido lavrou-se o Auto de Infração, o qual contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências e penalidade aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Assim, não há que se falar em abuso ou violação aos princípios constitucionais, estando o lançamento fundamentado no art. 42, § 14 do RCIMS/02, norma vigente, amplamente aplicada e já validada pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, corretas as exigências do ICMS devido a título de antecipação, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e da Multa de Revalidação capitulada na Lei nº 6.763/75, no seu art. 56, inciso II, *in verbis*:

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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), *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, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa de revalidação, com fulcro no art. 35 da LC nº 123/06, c/c art. 146 do CTN. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Cindy Andrade Morais (Revisora).

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2019.

Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.420/19/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001357466-96	
Impugnação:	40.010148771-04	
Impugnante:	Emerson Silveira Pimenta & Cia Ltda	
	IE: 470745713.00-94	
Proc. S. Passivo:	Heber Augusto Fernandes Teles/Outro(s)	
Origem:	DFT/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a falta de recolhimento pela Autuada, empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a 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. 18), em desacordo com o previsto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 da Lei Complementar (LC) nº 123/06 c/c art. 42, § 14 do RICMS/02, no período de 01/10/17 a 28/02/19.

Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Ressalto que a divergência se refere à exclusão da Multa de Revalidação cobrada no presente Auto de Infração e que estão previstas na legislação tributária mineira do ICMS, qual seja a Lei n. 6.763/75.

Nada obstante, ainda que o recolhimento do ICMS, mediante a antecipação do imposto, nas operações interestaduais, exigido no presente Auto de Infração se faça de modo independente do regime unificado de arrecadação do SIMPLES NACIONAL, *ex vi* do art.13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da LC n. 123/06, existe previsão legal expressa no art. 35 da LC n.123/06, de que todas as penalidades fiscais e os juros de mora sejam aqueles correspondentes à legislação do Imposto de Renda, inclusive quando haja a exigência de recolhimento independente do ICMS, *in litteris*:

“Art.35 da LC n.123/06. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, **as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.**” (grifo nosso)

É imperioso gizar que o intuito do legislador complementar aqui foi o de padronizar as penalidades fiscais e o montante dos juros moratórios para todas as sociedades empresárias, inscritas no programa do SIMPLES NACIONAL, e, portanto, de evitar a cobrança díspar de penalidades fiscais, que agravariam mais ou menos o contribuinte do SIMPLES NACIONAL, pelo simples fato de terem domicílio fiscal, em uma ou outra unidade federativa do Estado Brasileiro.

Acresça-se ainda o caráter extrafiscal do legislador complementar, que colima a aplicação de penalidades fiscais, que foram divisadas para um imposto pessoal, isto é, o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), visto que esse imposto pessoal se submete ao princípio da capacidade contributiva, diferentemente dos impostos sobre o consumo, como, v.g., o ICMS, e, logo, neles há uma dosagem dos critérios objetivos da multa de mora e da multa de lançamento de ofício, bem como dos juros moratórios, que mitiga seu caráter punitivo, frente ao tratamento tributário favorecido para as sociedades empresárias do SIMPLES NACIONAL e à sua diminuída capacidade financeira, nos moldes do art. 170, IX, e art.179, ambos da CF/88, *in litteris*:

Art. 170 da CF/88. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179 da CF/88. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (grifo nosso)

Nesta esteira, a cobrança das penalidades fiscais previstas na Lei n. 6.763/75 são ilegítimas, em face do art. 35 da LC n. 123/06, visto que deveriam ter adotado o critério jurídico de cobrança da multa de mora ou da multa de lançamento de ofício do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), e como se trata de erro de direito, não cabe mais a revisão do lançamento fiscal para a retificação de critério jurídico, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário, segundo o que dispõe o art. 146 do CTN, restando apenas a alternativa da exclusão das exigências fiscais a ela referentes no presente PTA, *in verbis*:

Art.146 do CTN. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa**

no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” (grifo nosso)

Neste ponto, calha citar os escólios doutrinários do tributarista **SABBAG, EDUARDO** (*Manual de Direito Tributário*; 2ª edição; São Paulo: Saraiva, 2010; p.750 e 751), quando comenta sobre a irrevisibilidade do lançamento fiscal contemplado no art. 146 do CTN, *in verbis*:

“(...) Com base neste dispositivo (art.146 do CTN), infere-se que há proibição da revisão de lançamentos já efetuados, com suporte na alegação de existência de “erros de direito”, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário.

O erro de direito viabiliza a adoção de novo critério jurídico na exegese da norma, que se contrapõe a um critério anteriormente utilizado. Assim, em certo momento, muda-se a interpretação, substituindo uma exegese por outra; **ou, o que não é incomum, passa-se a adotar uma alternativa anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.**

Quer-se afirmar que o novo critério jurídico, escolhido pelo Fisco, na atividade de lançamento, só poderá ter efeitos *ex nunc*, com aplicação exclusiva a casos futuros, prestigiando a boa-fé do contribuinte. Posto isso, é incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do desembarço aduaneiro, relativamente ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em *mudança de critério jurídico*, não lhe sendo possível rever o lançamento anterior, motivado pelo *erro de direito*. O correto é, percebendo-se o deslize, adotar o novo “critério”, oriundo da reclassificação das mercadorias, para fins de incidência do imposto de importação, apenas em relação às importações futuras.

A esse propósito, o extinto Tribunal Federal de Recursos prolatou a **Súmula 227**, cujo teor segue, *ad litteram*: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento”.

(...) Ressalte-se que a norma do art.146 acaba por reforçar, como um complemento, a noção de irrevisibilidade, por erro de direito, do lançamento, regulada nos arts. 145 e 149 do CTN.

De mais a mais, infere-se que o art.146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, o postulado da *segurança jurídica*, sem deixar de ratificar os princípios da *não-surpresa* e da *proteção à confiança do contribuinte*.” (grifo nosso)

Retomando a análise da multa de mora do RIR/99, segundo o que dispõe o § 3º do art. 950 do RIR/99, se houver a aplicação da multa de lançamento de ofício no Auto de Infração, não é possível a cumulação da multa de mora com a multa do lançamento de ofício, prevalecendo, pois, esta última, *in verbis*:

“Art. 950 do RIR/99. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§3º. A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.” (grifo nosso)

Já quanto à multa do lançamento de ofício do art. 957 do RIR/99, sua previsão legal prevê sua incidência no percentual de 75% sobre o valor do imposto, no caso de falta de recolhimento e do percentual de 150%, no caso de fraude à legislação tributária, *in litteris*:

“Art. 957 do RIR/99. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - **de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo**, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente." (grifo nosso)

No tocante às hipóteses de **agravamento da multa do lançamento de ofício**, o art. 959 do RIR/99 prevê sua aplicação no Auto de Infração, nos percentuais de 112,5% e de 225%, respectivamente, para as hipóteses do inciso I e II do art. 957 do RIR/99, quando o contribuinte não atenda à solicitação do Fisco, em Termo de Intimação ou AIAF, quanto à entrega de documentos fiscais, como, por exemplo, notas fiscais, conhecimento de frete, etc., além de arquivos eletrônicos de escrituração fiscal, como, v.g., a DASN ou os PGDAS-D, ou ainda quando não apresente a planilha de operações com cartão de crédito e débito, com dinheiro e as mercadorias sujeitas à substituição tributária e demais esclarecimentos pertinentes, *in verbis*:

"Art. 959 do RIR/99. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267." (grifo nosso)

Neste sentido, são os escólios doutrinários dos juristas **DOS SANTOS, CLEÔNIMO** e **BARROS, SIDNEY FERRO** (*Manual do Simples Nacional*; 4ª edição; São Paulo: IOB, 2012; p.57 e 58), onde expõem as penalidades fiscais e os juros moratórios decorrentes de quaisquer Autos de Infração, lavrados para as sociedades empresárias inscritas no SIMPLES NACIONAL, ainda que haja a cobrança independente do ICMS, porém não explicitam os dispositivos legais do RIR/99, como foi feito nos fundamentos jurídicos ventilados acima.

Atualmente, a Resolução CGSN n. 140/18 revogou a Resolução CGSN n. 94/11 e está em vigor desde 01/08/18, conforme reza o art. 154 da Resolução CGSN n. 140/18.

No entanto, por força do art. 144 do CTN, calha reproduzir os dispositivos regulamentares vigentes à época da lavratura do Auto de Infração, quais sejam os que se referiam à Resolução CGSN n. 94/11.

Em ambas as Resoluções do Comitê Gestor do SIMPLES NACIONAL, existe previsão expressa e indubitável para a cobrança das multas derivadas do descumprimento de obrigação principal, quando também a infração consista em omissão de receitas, que se relaciona à hipótese de venda desacobertada de mercadorias, logo, o Auto de Infração deve estar embasado na legislação do imposto de renda, no que concerne às penalidades fiscais cobradas.

Em seguida, transcrevem-se abaixo os dispositivos regulamentares da Resolução CGSN n. 140/18 e dos artigos correspondentes, que já estavam previstos na revogada Resolução CGSN n. 94/11, onde fica claro qual é a interpretação correta do art. 35 da LC n. 123/06, principalmente, porque o art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11) regulamentou o art. 35 da LC n. 123/06, explicitando, pois, as multas fiscais cabíveis e os seus percentuais, quando haja o descumprimento de obrigação principal.

RESOLUÇÃO CGSN N. 140 DE 22 DE MAIO DE 2018

Subseção V

Das Infrações e Penalidades

Art. 93. **Constitui infração**, para os fins desta Resolução, **toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional.** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º) - MESMA REDAÇÃO DO ART.84 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 94. **Considera-se também ocorrida infração quando constatada:** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)

I - omissão de receitas;

II - diferença de base de cálculo; ou

III - insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional. - MESMA REDAÇÃO DO ART.85 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 95. Aplicam-se aos tributos devidos pela ME e pela EPP, optantes pelo Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto sobre a renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35) - MESMA REDAÇÃO DO ART.86 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

Art. 96. O descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35) - MESMA REDAÇÃO DO ART.87 DA RESOLUÇÃO CGSN N. 94/11

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I)

II - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1º)

III - 112,50% (cento e doze e meio por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo fixado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 2º)

IV - 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 1964, e caso se trate ainda de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo fixado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos ou documentação técnica referentes aos sistemas eletrônicos de processamento de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e §§ 1º e 2º)

Parágrafo único. Aplicam-se às multas de que tratam os incisos do caput deste artigo as seguintes reduções:

I - 50% (cinquenta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que tiver sido notificado do lançamento; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 6º, inciso I)

II - 30% (trinta por cento), na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que tiver sido notificado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) da decisão administrativa de primeira instância à impugnação tempestiva; ou (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, inciso III)

b) da decisão do recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância. (art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 3º; Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, § 1º)

Conquanto haja entendimento equivocado de aplicação exclusiva da legislação tributária estadual apartada do regime do SIMPLES NACIONAL, quando seja devido o recolhimento independente do ICMS, a Resolução CGSN n. 94/11 espanca todas essas dúvidas, porventura, pendentes, acerca da determinação expressa em ato normativo vigente, quanto à aplicação das normas do imposto de renda para as multas fiscais cobradas contra as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL.

Deveras, o que ocorre é a segregação de receitas fiscais, nos casos de recolhimento independente do ICMS ou do ISSQN, segundo as hipóteses previstas para as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL, até mesmo porque, no caso das vendas desacobertadas de notas fiscais, por exemplo, que gerem omissão de receita, **ainda que haja o recolhimento independente do ICMS**, à semelhança não se aplica o art. 12, § 71, da Lei n. 6.763/75, mas o art. 39, § 2º, da LC n. 123/06 c/c o art. 83 da Resolução CGSN n. 94/11, que determina a maior alíquota prevista para o regime do SIMPLES NACIONAL, como se pode perceber abaixo:

Art. 39 da LC n.123/06. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

(...) **§2º.** No caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal.

Art. 83 da Resolução CGSN n. 94/11. No caso em que a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional exerça **atividades incluídas no campo de incidência do ICMS** e do ISS e seja apurada omissão de receita de origem não identificável, a autuação será feita com utilização da maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Sob o enfoque de uma interpretação sistemática, alusiva à todos os atos normativos aqui já citados, e de uma interpretação literal do art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11, não tem sentido a defesa de um desenquadramento provisório ou de uma exclusão precária do regime do SIMPLES NACIONAL, apenas para fins de autuação fiscal estadual, nas hipóteses de recolhimento independente do ICMS, tal como a venda desacoberta de mercadorias sem documentos fiscais, *ex vi* do art. 13, § 1º, XIII, f), da LC n. 123/06.

Por todos os fundamentos jurídicos aqui expostos, este Conselho de Contribuintes não poderia relegar o art. 35 da LC n. 123/06 à letra morta de lei, igualmente os arts. 84 a 87 da Resolução CGSN n. 94/11, que o regulamentam, sob pena de se afrontar diretamente a vedação legal do art. 182 da Lei n. 6.763/75, que impede a não aplicação de ato normativo vigente.

Por amor ao debate, *contrario sensu*, à tese jurídica de que “omissão de receita” e “saída desacoberta de mercadorias sem documento fiscal”, por exemplo, seriam hipóteses legais distintas, ressalta-se que a omissão de receita contemplada no art. 93, I, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, I, da Resolução CGSN n. 94/11) é ampla e abarca, tanto a hipótese da saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal (art. 13, § 1º, XIII, “f”, da LC n. 123/06), quanto a hipótese de recolhimento parcial de imposto declarado em documento fiscal e/ou escriturado em livro fiscal, o qual corresponderia a crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do art. 102, II, § 1º, I e II, do RPTA mineiro.

Em quaisquer das duas espécies descritas de “omissão de receita”, as penalidades fiscais a serem cobradas no Auto de Infração, correspondem àquelas enumeradas no art. 96 da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 87 da Resolução CGSN n. 94/11), que explicita a multa de mora ou a multa de lançamento de ofício, previstas no RIR/99, segundo a norma geral do art. 35 da LC n. 123/06, que atua como seu fundamento de validade normativa.

Neste diapasão, se a lei tributária não distingue as penalidades fiscais aplicáveis para as hipóteses de crédito tributário de natureza contenciosa e de crédito tributário de natureza não contenciosa, não cabe ao intérprete distinguir a que tipo de “omissão de receita” se referiria o art. 35 da LC n. 123/06 c/c o art. 13, § 1º, XIII, “f”, da LC n. 123/06.

Tanto isso é verdade que o art. 93, III, da Resolução CGSN n. 140/18 (antigo art. 85, I, da Resolução CGSN n. 94/11) prevê que há infração também das empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, quando houver “insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional”, o que corresponderia, exatamente, à segunda hipótese de omissão de receita declarada pelo contribuinte (crédito tributário de natureza não contenciosa).

Em linhas mais claras, se a regra do art. 13, § 1º, XIII, e suas alíneas da LC n. 123/06 prevêem hipóteses de recolhimento independente do ICMS, que não se incluem na alíquota única simplificada de recolhimento sobre a receita bruta da empresa do SIMPLES NACIONAL, significa dizer que o débito tributário se subsume à essa regra, todavia, o crédito tributário é mais amplo e abrange o débito fiscal e as penalidades tributárias, as quais são constituídas pelo lançamento fiscal, segundo a regra da legislação do imposto de renda, inclusive no caso de recolhimento independente do ICMS, até mesmo porque existe a previsão de um Sistema Eletrônico Único de Fiscalização (SEFISC), no art. 86 da Resolução CGSN n. 140/18, que obriga o registro nele de todas as autuações fiscais das empresas do SIMPLES NACIONAL, visto que existe acesso para todos os entes federados envolvidos na parceria do regime simplificado de tributação.

Ressalta-se que no art. 87 da Resolução CGSN n.140/18 existe previsão de um modelo único de auto de infração a ser utilizado por todos os entes federados, isto é, o Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF), o que respalda a tese interpretativa acima adotada, vez que as multas fiscais cobradas no AINF devem ser iguais, independentemente do ente federado ao qual está vinculada a autoridade lançadora.

Após a explanação das razões da impropriedade do critério jurídico introduzido para as multas fiscais, as quais consistem em elemento do lançamento fiscal, pois no campo “penalidades” do Auto de Infração, ao invés de ter sido capitulado as penalidades previstas no RIR/99, por força do art. 35 da LC n. 123/06, de forma equivocada, *data vênia*, aos entendimentos em contrário, aplicou-se as penalidades fiscais previstas na legislação estadual mineira (Lei n. 6.763/75); prossegue-se à análise da violação do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento fiscal *in casu*, insculpida no art. 146 do CTN.

Primeiramente, a atividade do lançamento fiscal consiste no procedimento administrativo vinculado de verificação concreta da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de determinação da matéria tributável, de cálculo do montante de tributo devido, da identificação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária “e, ***se for o caso, de propor a aplicação das penalidades cabíveis***”, nos termos da exata redação textual do art. 142 do CTN.

Como se pode perceber, a propositura de aplicação da penalidade no Auto de Infração é parte integrante do lançamento fiscal e se submete ao critério jurídico elencado pelo agente fiscal autuante, no ensejo da autuação fiscal originária, com o fito de constituição do crédito tributário (tributo e multas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A seguir, transcreve-se, em sua literalidade, o art. 146 do CTN, com o escopo de se facilitar a conferência do seu teor com os fundamentos jurídicos, doravante, expostos, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifo nosso)

O procedimento administrativo-fiscal vinculado do lançamento se ultima com a notificação do sujeito passivo, acerca do Auto de Infração, quando se opera a constituição definitiva do crédito tributário. Apesar disso a sua definitividade, não implica sempre na sua inalterabilidade, uma vez que o Código Tributário Nacional traz hipóteses no art. 145 e no art. 149, em que seria possível a revisão do lançamento.

Dentro da faculdade exceptiva de revisão do lançamento, o legislador impediu a alteração de critério jurídico, no curso do lançamento, quando já se tenha dado certeza e liquidez ao crédito tributário, conforme uma subsunção fático-normativa determinada, com o desiderato de se evitar situações de incerteza e insegurança jurídica para o contribuinte, que poderiam ser criadas por intermédio de sucessivos incrementos do crédito tributário exigido, ao sabor de oscilações das normas incidentes à conduta infratora e que teriam o condão de frustrar qualquer tipo de planejamento contábil-financeiro do contribuinte, além de prejudicar o seu fluxo de caixa.

Nem se diga que, em um viés específico, a introdução de alteração dos critérios jurídicos que balizam o lançamento fiscal poderia servir como medida iníqua de se perseguir certos contribuintes, em detrimento de outros, por motivos caprichosos, em ofensa direta ao princípio da impessoalidade administrativa, que orienta a Administração Pública, *ex vi* do art. 37 da CF/88.

Sob a égide do princípio da imutabilidade jurídica do lançamento tributário, que foi insculpido no art. 146 do CTN, a substituição da legislação do imposto de renda pela legislação tributária estadual do ICMS, no que concerne ao tipo de penalidade cabível, introduz uma modificação do critério jurídico, outrora, adotado pelo agente fiscal autuante, no exercício do lançamento, o que é impedido para os fatos geradores anteriores à data da intimação ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração.

No tocante ao marco temporal, em que se operaria essa imutabilidade jurídica do lançamento fiscal, acresce-se que não se poderia tomar, como termo inicial, a data do trânsito em julgado, na via administrativa, uma vez que a expressão “no exercício do lançamento” do art. 146 do CTN, à luz de uma interpretação gramatical, por si só já refutaria o entendimento de que esse preceito normativo se vincula tão somente ao lançamento definitivo, estabilizado por coisa julgada administrativa, pois implica que a introdução da modificação do critério jurídico possa se operar “no curso do procedimento administrativo de lançamento fiscal”.

Com espeque nos escólios doutrinários do tributarista **HARADA, KIYOSHI** (*Direito Financeiro e Tributário*; 27ª edição; São Paulo: Atlas, 2018;

p.610), torna-se patente o instante em que se opera a definitividade do lançamento tributário e, portanto, o momento em que se estabiliza a acusação fiscal das condutas infratoras do Contribuinte, descritas no Auto de Infração, *in verbis*:

"(...) A atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário. Uma vez constituído o crédito tributário, este só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, conforme preceitua o seu art.141. **De regra, o lançamento é definitivo. Isso, entretanto, não quer dizer sua inalterabilidade.** O art.145 do CTN prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em três hipóteses taxativas: I - Impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art.149. Importante salientar que o erro de direito não pode ensejar revisão do lançamento conforme já dispunha a Súmula 227 do antigo TFR. O mesmo se diga em relação à mudança de critério interpretativo que deve observar o disposto no art.146 do CTN.

(...) Não têm razão, data vênia, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira ou em segunda instância administrativa. Não reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo que reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN. Aliás, o raciocínio peca pela base, porque toda e qualquer decisão definitiva na esfera administrativa comportaria modificação por via judicial. Assim, aquele lançamento impugnado, ainda que decidido por sua manutenção integral na esfera administrativa, carregaria consigo a marca da "definitividade provisória". Outrossim, procedimento administrativo do lançamento, meio de constituição do crédito tributário, a cargo do agente administrativo integrante da carreira de auditor fiscal ou de agente fiscal de rendas, nada tem a ver com o processo administrativo tributário, meio de solução da lide, a cargo de outros agentes administrativos integrantes da função de julgar, sendo que nos colegiados de segunda instância há representantes dos contribuintes. Nenhum deles tem o poder de efetuar o lançamento." (grifo nosso)

Em um exame perfunctório, pode parecer que a multa de lançamento de ofício do RIR/99 seja mais gravosa que as multas fiscais cumuladas (multa de revalidação e multa isolada), previstas pela legislação estadual, todavia, não é o que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorre de fato, lembrando ainda que a multa de mora não pode ser cumulada com a multa de lançamento de ofício.

Se, por um lado, o patamar máximo da multa de lançamento de ofício seja o de 225% sobre o valor do imposto devido, **somente para as hipóteses de fraude**, na contramão, as multas fiscais cumuladas previstas na legislação tributária estadual (multa de revalidação e multa isolada) alcançam **em, praticamente, todas as situações de saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal**, o patamar de 250% sobre o valor do imposto devido.

Explico melhor. A multa de revalidação aplicada é de 50% sobre o valor do imposto incidente na operação, enquanto a multa isolada mais comum, neste tipo de atuação fiscal, é aquela prevista no art. 55, II, da Lei n. 6.763/75, que prevê a cobrança de 40% **sobre o valor da operação**, a qual, facilmente, alcançaria valores estratosféricos, após a exclusão do SIMPLES NACIONAL da empresa autuada, e frente à impossibilidade de aproveitamento de créditos escriturais de ICMS, no regime de débito e crédito do imposto.

Nada obstante, o inciso I do § 2º do art. 55 da Lei n. 6.763/75 prevê o limitador de até duas vezes o valor do imposto incidente sobre a operação comercial, o que representa 200% **sobre o valor do imposto devido**, logo, a soma das duas multas fiscais do Estado de Minas Gerais alcança o patamar comum de 250% sobre o valor do imposto devido, na ampla maioria das situações fáticas. Há de se ressaltar que, nas situações ordinárias, a multa de lançamento de ofício cobrada é de 75% sobre o valor do imposto devido.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, apenas para excluir a Multa de Revalidação cobrada neste Auto de Infração, em violação ao art. 146 do CTN c/c o art. 35 da LC n. 123/06.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro