

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

Acórdão: 20.958/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167936-31  
Impugnação: 40.010130352-91  
Impugnante: Comercial Chilis Ltda  
IE: 062944874.00-25  
Proc. S. Passivo: Eduardo Heleno Valadares Abreu  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal detectada a partir do confronto entre as vendas declaradas ao Fisco pela Impugnante e os valores constantes em extratos fornecidos nos termos da legislação estadual pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS.** Comprovado nos autos que a Autuada promoveu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alínea "j" da Resolução CGSN nº 94 de 29/11/11, o que acarretou a recomposição da conta gráfica desde a data do cometimento da infração. Corretas as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de julho de 2007 a junho de 2010, decorrente das seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio do confronto entre o somatório das receitas de vendas recebidas em espécie e cartões de crédito/débito (estas informadas pelas administradoras de cartões) com os valores lançados na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN);

- falta de pagamento do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, uma vez que as saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, acima apuradas, ensejam a exclusão do regime especial unificado de arrecadação de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributos e contribuições - Simples Nacional, nos termos do art. 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 109/111, com juntada de documentos às fls. 112/124, onde alega em sua defesa que:

- a Fiscalização capitulou erroneamente as infringências/penalidades, notadamente os arts. 211 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e 222, inciso XV do RICMS/02;

- o art. 70 da Parte Geral do RICMS/02, o qual se refere à vedação de aproveitamento do crédito a título de imposto, foi elencado ao Auto de Infração, como se a Contribuinte tivesse apropriado os créditos pelas aquisições, quando, na verdade, foram os próprios Auditores Fiscais que os consignaram na composição da conta gráfica;

- a Fiscalização atrelou o Termo de Exclusão do Simples Nacional ao Auto de Infração, concedendo-lhe prazo de 30 dias para impugná-lo e questiona a alíquota de 8,4% (oito vírgula quatro por cento) aplicada no cálculo do crédito tributário, antes de efetivada a sua exclusão, como se o seu regime do recolhimento fosse débito e crédito.

Ao final pugna pela improcedência do lançamento.

Cabe destacar que inicialmente foi exigido ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Posteriormente, a Fiscalização efetuou a Rerratificação do Auto de Infração, com a inclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 (fls. 127/128).

Em função da rerratificação, nos termos do que dispõe o art. 120 §1º do RPTA, foi reaberto à Impugnante o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento, com as reduções aplicáveis e ou apresentação de nova impugnação.

A Contribuinte, às fls. 145/153, renova os argumentos anteriormente apresentados.

O Fisco retorna aos autos, às fls. 157/172, onde defende a regularidade dos trabalhos fiscais aos argumentos a seguir expostos:

- aduz que inicialmente na elaboração dos trabalhos comprova a saída de mercadorias desacobertas, utiliza a alíquota de 8,4% (oito vírgula quatro por cento) no cálculo do imposto devido, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 e conseqüentemente promove a exclusão de ofício da Autuada do regime diferenciado do Simples Nacional recompondo a conta gráfica no período de julho de 2007 a julho de 2010;

- portanto, o crédito tributário foi apurado em duas fases distintas: uma referente à saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais e outra relativa à recomposição da conta gráfica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que a Contribuinte protocolizou junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, em 17/09/10, denúncia espontânea referente às mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sendo os valores recolhidos a título de ICMS abatidos no cálculo do crédito tributário, resultando ainda imposto a recolher, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06;

- como não foi realizado o pagamento efetivo e integral dos valores denunciados, não foi acatada a denúncia apresentada.

Pugna pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução processual**

A 2ª Câmara de Julgamento, na Sessão do dia 14/03/12, por meio do Acórdão nº 19.571/12/2ª, pelo voto de qualidade, declarou nulo o lançamento.

Apreciando o recurso de ofício da 2ª Câmara, na Sessão do dia 10/08/12, a Câmara Especial, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, tornando sem efeito a nulidade do lançamento e determinando o retorno dos autos à Câmara de Julgamento para análise do mérito, conforme Acórdão nº 3.921/12/CE, às fls. 208/215.

### **DECISÃO**

Como relatado, trata a acusação fiscal de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas a partir do confronto entre o somatório das receitas de vendas recebidas em espécie e cartões de crédito/débito (estas informadas pelas administradoras de cartões) com os valores lançados na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN); e, ainda, falta de recolhimento do ICMS, em face da exclusão do Contribuinte do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições - Simples Nacional.

A presente imputação fiscal teve por origem denúncia espontânea da Contribuinte, protocolizada em 17/09/10, referente à irregularidade de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais. Não obstante, o ICMS foi recolhido a menor, em decorrência da utilização indevida da alíquota prevista no Anexo I da Lei Complementar nº 123/06, contrariando o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” dessa mesma lei.

A despeito da afirmação da Autuada de que a empresa já havia protocolizado, em 17/09/10, denúncia espontânea visando sanar irregularidades e recolher tributos não pagos na época própria, nos termos do art. 138 do CTN c/c art. 207 do RPTA, não havendo, pois, inobservância aos incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06, tal disposição não merece prosperar.

O art. 138 dispõe sobre a exclusão da responsabilidade no caso de denúncia espontânea:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da leitura do dispositivo acima, percebe-se que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea somente se houver o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora, o que efetivamente não ocorreu, uma vez que a Autuada recolheu apenas parte destes.

Portanto, a denúncia não foi reconhecida pelo Fisco e sim considerada ineficaz, pois, sem recolher o valor integral do imposto, ela não atende ao disposto nos arts. 207 do RPTA e 138 do CTN. Nessa premissa, os valores recolhidos na denúncia espontânea, a título de ICMS, foram abatidos no cálculo do crédito tributário, nos termos do art. 195, § 2º, inciso II do RICMS/02.

Deste modo, não prospera o argumento postulado de que as infrações à legislação tributária (incisos V e XI do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06) foram ilididas pela denúncia espontânea e que não caberia a sua exclusão do Regime Unificado do Simples Nacional.

Por conseguinte, lavrou-se o Termo de Exclusão do Simples Nacional, dando ciência à Impugnante da sua exclusão de ofício a partir de julho de 2007 às fls. 93, bem como, efetuou-se a recomposição da conta gráfica no regime débito/crédito, hipótese em que se verificou o recolhimento a menor do ICMS, objeto da segunda irregularidade imputada pela Fiscalização.

Quanto à validade e regularidade dos trabalhos, encontram-se listados todos os dispositivos legais pertinentes ao Auto de Infração, tanto os infringidos como os relativos ao trabalho executado.

Quanto à utilização da alíquota de 8,4% (oito vírgula quatro por cento) assim se procedeu em decorrência da aplicação do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, que assim determina:

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

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

§ 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XVIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (grifou-se)

Desta feita, as operações realizadas sem acobertamento fiscal não se encontram inseridas na apuração e pagamento de tributos dentro da sistemática do Simples Nacional.

No trabalho fiscal foram constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais no período de julho de 2007 a junho de 2010. Neste caso, a alíquota adotada foi àquela prevista na legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, vale dizer, no art. 42, alínea “e” do RICMS/02, havendo redução de base de cálculo de 53,33%, (cinquenta e três vírgula trinta e três por cento) conforme item 20 da Parte 1, do Anexo IV, também do RICMS/02, o que corresponde a uma alíquota de 8,4% (oito vírgula quatro por cento):

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

**RICMS/02**

**ANEXO IV**

**Parte 1**

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
20	Fornecimento de alimentação, excluídas as bebidas, quando promovida por: a) bares, restaurantes, lanchonetes e estabelecimentos similares; b) empresas fornecedoras de refeições coletivas (alimentação industrial).	53,33	0,084	0,056	0,0327	Indeterminada

Destaca-se que a adoção do benefício do regime do Simples Nacional é opção do contribuinte, desde que atendidas condições impostas pelos arts. 13 e 17 da Lei Complementar nº 123/06.

A citada lei dispõe que ocorrerá a exclusão do regime caso não sejam atendidos os procedimentos exigidos nos seus arts. 26 a 30.

Logo, a opção pelo regime simplificado não é amplo e irrestrito, mas condicionado e limitado, podendo qualquer contribuinte ser dele excluído, caso pratique

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer um dos ilícitos tributários previstos na lei como condição para permanecer no regime simplificado.

Ocorrendo a exclusão do regime simplificado, o contribuinte simplesmente retorna ao regime normal de apuração pelo simples descumprimento voluntário das condições impostas para se operar com o benefício do regime simplificado.

Ademais, a perda do benefício da Impugnante decorreu do descumprimento de obrigação normal e comum de qualquer comerciante de emitir documento fiscal por ocasião da venda de mercadorias.

Em outro ponto de sua tese de defesa, a Impugnante argumenta que a exigência do imposto fora do regime do Simples Nacional somente poderia ocorrer após a revogação do § 2º, art. 9º da Resolução CGSN nº 30/08, trazendo para corroborar o seu entendimento a Consulta Interna nº 022/10 da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Necessária se faz uma leitura do disposto no § 2º, art. 9º da Resolução CGSN nº 30/08:

Art. 9º Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional.

(...)

§ 2º Não serão observadas as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, casos em que os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

Antes de se analisar a legislação acima colacionada, faz-se necessário examinar o § 6º do art. 2º da Lei Complementar nº 123/06, que trata da competência do Comitê Gestor do Simples Nacional:

Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e

(...)

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar. (grifou-se)

A Lei Complementar nº 123/06, portanto, delega ao Comitê Gestor a competência para regulamentar matérias relativas ao regime diferenciado do Simples Nacional.

O ilustre jurista Hely Lopes Meirelles, em sua obra *Direito Administrativo Brasileiro* (1999, pág. 161), ao classificar os atos administrativos segundo o fim imediato a que se destina, enquadra as resoluções como uma espécie de atos normativos, assim definindo:

“Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os decretos regulamentares e os regimentos, bem como as resoluções, deliberações e portarias de conteúdo geral.” (grifou-se)

E prossegue:

“Resoluções são atos normativos expedidos pelas altas autoridades do Executivo (mas não pelo Chefe do Executivo, que só deve expedir decretos) ou pelos presidentes de tribunais, órgãos legislativos e colegiados administrativos, para disciplinar matéria de sua competência específica.”

Sendo assim, o Comitê Gestor ao disciplinar matéria de sua competência o faz por intermédio de Resolução, que tem por objetivo regulamentar e explicar a Lei Complementar, sem, entretanto, inová-la ou contrariá-la.

Por este motivo, o disposto no § 2º do art. 9º da Resolução CGSN nº 30/08 deve ser interpretado em consonância com a regra maior imposta nas alíneas “e” e “f”, inciso XIII, § 1º, art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, isto é, de forma sistemática. Vale dizer: o dispositivo legal não deve nunca ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, ao interpretar de forma sistemática o § 2º, art. 9º da Resolução CGSN nº 30/08, face às alíneas “e” e “f” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, conclui-se que os casos de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais (saída, aquisição e manutenção em estoque), inclusive aqueles de flagrantemente de trânsito, devem ser tributados observando a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Não cabe, como quer a Impugnante, enxergar restrição onde a Lei Complementar não restringe, sendo despicienda a revogação do § 2º do art. 9º da Resolução CGSN nº 30/08 para que o imposto devido em razão de saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais seja apurado fora do âmbito do regime do Simples Nacional. Não procede, portanto, o argumento da Impugnante.

Isso posto, sendo inconteste a saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais e não efetuado o pagamento do todo devido, foi promovida a exclusão de ofício da Contribuinte do regime diferenciado do Simples Nacional e efetuada a sua recomposição da conta gráfica, com cobrança do ICMS devido, nos termos do art. 26, inciso I e art. 29, incisos V e XI, §§ 1º e 3º, todos da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 5º, incisos V e XIII, e art. 6º, inciso VI, todos da Resolução CGSN nº 15, de 23/07/07.

Veja-se, *in verbis*:

### Lei Complementar nº 123/06:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

(...)

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

(...)

XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes. (*grifou-se*)

(...)

### **Resolução CGSN nº 15/07:**

Art. 5º A exclusão de ofício da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

XIII - não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto no caput do art. 2º da Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007;

(...)

Art. 6º A exclusão das ME e das EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

VI - nas hipóteses previstas nos incisos II a X, XIII e XIV do art. 5º, a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes; (Redação dada pela Resolução CGSN nº 20, de 15 de agosto de 2007).

Por conseguinte, correta também é a Multa de Revalidação exigida pelo não recolhimento tempestivo do ICMS devido, capitulada no art. 56, inciso II da 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.

Comprovada a não emissão de documentos fiscais na saída de mercadorias, ratifica-se a cobrança da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da mesma lei acima citada:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Portanto, inexistente qualquer irregularidade a ser corrigida.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos da Rerratificação de fls.127/128. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 04 de outubro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**

MI/T