

Acórdão: 14.346/01/2<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010103523-84  
Impugnante: Shock Malhas Ltda  
PTA/AI: 01.000137575-61  
Inscrição Estadual: 367.648129.00-24  
Origem: AF/III/Juiz de Fora  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**MICROEMPRESA - SAÍDA DESACOBERTADA - AUTODENÚNCIA -** Caracterizaram-se as saídas desacobertas de documentação fiscal, exigindo ICMS e demais penalidades cabíveis, pois o Impugnante não efetuou seu pagamento a partir da denúncia espontânea. Exclusão da Multa Isolada por se tratar de autodenúncia (art.55, II, alínea "a" Lei 6763/75). Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as saídas de mercadorias desacobertas de Nota Fiscal no período de 01/01/99 a 31/08/00, nos valores de R\$125.207,60 e de R\$68.000,00, constatadas a partir da denúncia espontânea feita pela Impugnante em 08/11/00. Visto que a denunciante não recolheu o imposto devido naquela oportunidade, exige-se o ICMS e as penalidades cabíveis. Autuação nos termos do art. 46, inciso IX, Anexo X, do RICMS/96.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente Impugnação às fls. 15/20, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 41/45.

A Impugnante argumenta que não houve o pagamento do imposto pelo "sistema débito e crédito", pois no período de até 31/12/99, a mesma foi enquadrada como Microempresa e, em seguida, como Empresa de Pequeno Porte (de 01/01/00 em diante). Fundamenta tal argumento no artigo 138 do CTN e no artigo 169 e 170 CLTA/MG.

Esclarece que promoveu denúncia espontânea informando o movimento da empresa, relativo ao período 01/01/99 a 31/08/00, e o recolhimento do imposto complementar devido, face ao seu enquadramento como EPP.

Alega que o Fisco ignorou o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, pois nas entradas referentes às operações de 01/01/99 a 31/08/00, acobertadas por notas fiscais idôneas, a Impugnante fez jus ao crédito de imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Traz aos autos demonstrativo da "Conta Gráfica do ICMS" do intervalo de 01/01/99 a 31/08/00 (fls. 21/36), onde foram desdobradas as operações de entradas e saídas de mercadorias, e os valores dos débitos e créditos de imposto, resultando nos saldos devedores de R\$ 14.491,57 e R\$ 2.051,35, para os exercícios de 1999 e 2000, respectivamente.

Por outro lado, o **Fisco** alega que o trabalho fiscal não merece qualquer reparo, pois, além de terem sido respeitados os princípios da *ampla defesa* e do *processo legal*, é incabível, no caso, a *cumulatividade* pretendida pela Impugnante.

Relata que a Autuada, ao enquadrar-se, por opção própria, no regime de "Microempresa e Empresa de Pequeno Porte" (ME/EPP), previsto no Anexo X do RICMS/96, sujeitou-se às regras específicas de tal sistema, sendo que, por apresentar *denúncia espontânea* de infringência à legislação tributária sem o recolhimento do imposto devido, ela foi notificada levando-se em consideração sua condição de Microempresa infratora, e não como "débito e crédito".

Explica que o MICROGERAES, se por um lado beneficia as pequenas empresas, por outro impõe sanções severas àqueles que o descumprem, como, no caso, a determinação contida no Artigo 46, Inciso IX, Anexo X, do RICMS/96, em função da qual a modalidade de pagamento de tal regime não se aplica às operações desacobertadas de documento fiscal.

Afirma que, nas "saídas sem cobertura fiscal", inclusive quando praticadas por empresas do regime "débito/crédito", não cabe a compensação com crédito de imposto, pois este somente pode ser apropriado na apuração normal do contribuinte, face ao encerramento do prazo para pagamento do ICMS em tal situação, estabelecido pelo Artigo 89, Inciso I, do RICMS/96.

Aduz que a *denúncia espontânea* em questão não está atrelada à notas fiscais de "entrada", e ocorreu por livre iniciativa da Defendente, sem qualquer interferência do Fisco, que, somente, promoveu a conferência da mesma, e constatou o não recolhimento do imposto a ela correspondente, nos termos dos Artigos 171 e 173 da CLTA/MG.

Indaga que o fato da Contestante incluir os valores de "saídas sem nota fiscal" em sua apuração, modificando sua condição de "Microempresa" para "Empresa de Pequeno Porte", não descaracteriza o ilícito por ela cometido.

Ao encerrar, destaca a fragilidade da peça impugnatória, pois, ao mesmo tempo em que a Autuada, dada a sua condição de ME ou de EPP, defende o direito de não recolher o ICMS referente às "saídas desacobertadas", aponta "saldos devedores" que considera devidos (conta gráfica - 1999 = R\$ 14.491,57 e 2000 = R\$ 2.051,35), os quais nem foram por ela quitados

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 47/51, opina pela procedência parcial do Lançamento, com a exclusão da Multa Isolada aplicada pelo Fisco (prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", Lei 6763/75) .

**DECISÃO**

Por determinação da Carta Constitucional (Artigo 179, CF/88) e da Constituição Mineira (Artigo 233, § 1º), o Estado de Minas Gerais concedeu tratamento tributário diferenciado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que, durante o intervalo fiscalizado (de 01/01/1999 a 31/08/2000), foi regido pelas Leis nº 12.708, de 29/12/1997 (de 01/01/1998 a 31/03/2000) e nº 13.437, de 30/12/99 (a contar de 01/04/2000), ambas regulamentadas no Anexo X do RICMS/96, tendo sido intitulado como MICROGERAES.

A Autuada, por ter se mantido enquadrada em tal regime no intervalo supra, subordinava-se às regras por ele impostas, dentre as quais destacamos a *obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais para todas as operações de saídas de mercadorias*, prevista nos Artigos 9º, Inciso II, e 18, Inciso II (antigo Artigo 17, Inciso I), Anexo X, do RICMS/96, e a *inaplicabilidade da modalidade de pagamento do MICROGERAES às operações de saídas desacobertas de nota fiscal*, estabelecida no Art. 46, Inciso IX (redação anterior do Artigo 30, Inciso VIII), Anexo X, desse mesmo Regulamento.

Assim, ao informar ao Fisco a prática de "saídas de mercadorias sem documento fiscal" (fls. 07), deveria a denunciante ter efetuado o pagamento do ICMS correspondente à tais operações, calculado à alíquota interna de 18% (dezoito por cento), sem a utilização de qualquer benefício advindo de sua condição de Microempresa ou de Empresa de Pequeno Porte, o que não ocorreu, culminando na constituição do crédito tributário em análise.

Quanto à pretensão da Impugnante de compensar o *débito* de imposto decorrente de tais "saídas desacobertas", com o *crédito* referente às Entradas de mercadorias em seu estabelecimento, reputamo-la equivocada, pois, consoante a norma complementar vigente (Artigos 12, Inciso I, 19, 20, 23, 24 e 25, LC 87/96), instituída por força da competência dada pela *Lex Maior* (Artigo 155, § 2º, Inciso XII, Alínea "c"), a aplicação do princípio da "não cumulatividade" do ICMS dar-se-á mediante o confronto entre os *créditos* e os *débitos* oriundos de documentos fiscais idôneos, e regularmente lançados na escrita fiscal do contribuinte. Ainda assim, a Contestante não poderia utilizar tal sistemática, visto que permaneceu enquadrada no regime do MICROGERAES durante o período autuado.

Demais disso, o prazo para recolhimento do imposto relativo à tais "saídas irregulares" encerrou-se no momento da ocorrência do fato gerador destas operações, nos termos dos Artigos 89, Inciso I, e 90, Parte Geral, c/c Artigo 2º, Anexo X, todos do RICMS/96, obrigação esta que não foi cumprida nem mesmo à época de sua *denúncia* ao Fisco, o que eximiria o contribuinte de qualquer sanção referente a tal infração.

No que tange ao procedimento de *denúncia espontânea* efetivado pelo sujeito passivo, mister se faz tecermos alguns comentários sobre tal instituto, e de seus efeitos excludentes da punibilidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Retrata o CTN (com *status* de lei complementar), em seu art. 138, que a "*responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*", quando este não dependa de apuração.

A norma administrativa deste Estado, por sua vez, disciplinou tal assunto nos arts. 167 a 174 da CLTA/MG, dos quais trazemos à lide o art. 173, inciso I e § 1º:

**Art. 173** - Recebida a denúncia espontânea, a fiscalização promoverá:

I - a simples conferência do débito recolhido pelo contribuinte, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento;

§ 1º - Na hipótese do Inciso I, constatado que o valor recolhido foi inferior ao débito apurado, será lavrado o AI relativo à diferença, acrescida de multa de revalidação.

Conveniente transcrevermos, também, a interpretação dada ao art. 138 do CTN por parte de doutrinadores, como, "Bernardo Ribeiro de Moraes" (extraída da obra "Compêndio de Direito Tributário - 3ª Edição - Editora Forense - Ano: 1997):

"A norma jurídica que regula a denúncia espontânea aplica-se tanto a infrações à obrigação tributária principal (que têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) como à obrigação tributária acessória (prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação e fiscalização). O texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração, abrangendo todos, atingindo em consequência as infrações substanciais e as formais. O artigo em pauta aplica-se indistintamente a qualquer infração da legislação tributária. À evidência, a denúncia espontânea afasta qualquer penalidade ao infrator, inclusive a multa de mora."

E "Sacha Calmon Navarro Coelho" (Curso de Direito Tributário Brasileiro - 3ª Edição - Editora Forense - Ano: 1999):

"É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago e do pagamento dos juros e da correção monetária, a infligência de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de uma obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante das prefaladas considerações, entendemos que a *denúncia espontânea* em evidência, apresentada pelo contribuinte antes de qualquer medida de fiscalização, o eximiria da imputação de "pena pecuniária" se tivesse havido o recolhimento integral do tributo a ela correspondente. No caso, por tratar-se da confissão de "saídas de mercadorias sem documento fiscal", deveria a denunciante ter efetuado o pagamento do ICMS devido, o que não ocorreu. Desse modo, legítima é a cobrança da "diferença" de imposto apurada pelo Fisco (fls. 06), acrescida da competente "Multa de Revalidação", em consonância com o preceito estabelecido no Art. 173, Inciso I e § 1º, da CLTA/MG.

No entanto, não atribuímos razão aos Autuantes no que se refere à exigência da "penalidade isolada" (Multa de 20% sobre os valores de saídas denunciadas - Art. 55, II, "a", da Lei nº 6.763/75), na medida em que, à luz do citado Artigo 138 do CTN, a responsabilidade por "infrações", indistintamente, é excluída pela *denúncia espontânea*, não cabendo ao legislador ordinário inferir contra o sentido da norma complementar.

Comungando com tal entendimento, destacamos recente decisão do colegiado julgador mineiro, proferida no Acórdão nº 14.652/01/1ª.

Por oportuno, cabe elucidar que deixamos de apreciar a solicitação de *perícia* formulada pelo contribuinte autuado, vez que não foram apresentados os "*quesitos*" pertinentes, medida condicionante à avaliação do pedido de *prova pericial*, nos termos do Artigo 98, Inciso III, da CLTA/MG.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Cleusa dos Reis Costa (Revisora), Glemer Cássia Viana Diniz Lobato e Maria de Lourdes Pereira de Almeida.

**Sala das Sessões, 11/07/01.**

**Windson Luiz da Silva  
Presidente/Relator**

ES/br