

Acórdão: 23.329/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001455632-07  
Impugnação: 40.010147848-74  
Impugnante: Elaine Cristina Giarola 06626038699  
IE: 001740287.00-73  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.** Correta a exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º da Lei Complementar n.º 123/06, uma vez que restou comprovada a prática reiterada de infrações à legislação, conforme autuação cujo crédito tributário foi reconhecido pela Impugnante.

**Impugnação improcedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

O presente PTA versa sobre a exclusão da Impugnante acima identificada do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, tendo em vista a constatação de prática reiterada de infrações à legislação, consubstanciada no Auto de Infração n.º 01.001201368-54, cujo crédito tributário foi reconhecido e quitado, em 16/10/18, por meio do Parcelamento de n.º 12.076930600.85, conforme atestam os documentos fls. 10/11 dos autos.

Inconformada, a Contribuinte apresenta, tempestivamente e por sua representante legal, Impugnação às fls. 03/05, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 129/134.

**DECISÃO**

Conforme relatado, trata o presente contencioso da exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º da Lei Complementar n.º 123/06 c/c o art. 76, inciso IV, alíneas "d" e "j" da Resolução CGSN n.º 94, de 29/11/11, uma vez que restou comprovada a prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), exigida no Auto de Infração n.º 01.001201368-54.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada reconhece a irregularidade imputada no Auto de Infração supracitado e solicita o Parcelamento de nº 12.076930600.85, consoante está a demonstrar os documentos de fls. 10/11 dos autos.

Tendo sido científica da sua exclusão do Simples Nacional, a Autuada cinge-se a argumentar que efetuou o parcelamento do crédito tributário que lhe fora imputado, fato este que, a seu ver, lhe asseguraria o direito a permanecer no regime do Simples Nacional.

Porém, a teor do que dispõe a legislação de regência do regime do Simples Nacional, o fato de o Contribuinte ter reconhecido e parcelado o respectivo crédito tributário não afasta a infração cometida e que deu ensejo à perda do benefício, bem como não o autoriza a permanecer no regime de tributação simplificado.

Com efeito, a fundamentação para a sua exclusão do Simples Nacional é exatamente a mesma na qual se baseou a lavratura do citado Auto de Infração, qual seja, a ocorrência reiterada de infração à legislação tributária em razão de saída de mercadorias desacobertas.

A propósito da matéria, assim dispõe a Lei Complementar nº 123/06, *in verbis*:

### Das Obrigações Fiscais Acessórias

(...)

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;

(...).

### Da Exclusão do Simples Nacional

Art. 28. A exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

Parágrafo único. As regras previstas nesta seção e o modo de sua implementação serão regulamentados 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 reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

§ 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”.

(...)

§ 5º A competência para exclusão de ofício do Simples Nacional obedece ao disposto no art. 33, e o julgamento administrativo, ao disposto no art. 39, ambos desta Lei Complementar.

(...)

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardid ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

(...).

Depreende-se do disposto no art. 39 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 75, § 2º da Resolução CGSN nº 94/11, a seguir transcritos, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar, observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, *in verbis*:

### Lei Complementar nº 123/06

Art. 39. 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.

### Resolução CGSN nº 94/11

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - da RFB;

II - das Secretarias de Fazenda, de Tributação ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento; e

III - dos Municípios, tratando-se de prestação de serviços incluídos na sua competência tributária.

§ 1º Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)

§ 2º Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)

§ 3º Na hipótese de a ME ou EPP impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76.

§ 4º Não havendo impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76.

§ 5º A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados a esse registro.

§ 6º Fica dispensado o registro previsto no § 5º para a exclusão retroativa de ofício efetuada após a baixa no CNPJ, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados à efetividade do termo de exclusão na forma prevista nos §§ 3º e 4º.

§ 7º Ainda que a ME ou EPP exerça exclusivamente atividade não incluída na competência tributária municipal, se possuir débitos tributários junto à Fazenda Pública Municipal, o Município poderá proceder à sua exclusão do Simples Nacional, observado o disposto no inciso V do caput e no § 1º, ambos do art. 76.

Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo Simples Nacional pelos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

j) não emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de forma reiterada, observado o disposto nos arts. 57 a 59 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 97;

(...)

§ 3º A ME ou EPP excluída do Simples Nacional sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 32, caput)

(...)

§ 6º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j" e "k" do inciso IV do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 9º)

I - a ocorrência, em dois ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos cinco anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento, em um ou mais procedimentos fiscais;

Dessa forma, a legislação determina a exclusão do contribuinte do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06 quando restar comprovada, entre outras, a prática reiterada da infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Portanto, correta a exclusão de ofício da Impugnante do Simples Nacional na medida em que restou comprovada e confessada a prática reiterada da infração consistente na saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que a julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes, Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 09 de julho de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	23.329/19/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001455632-07	
Impugnação:	40.010147848-74	
Impugnante:	Elaine Cristina Giarola 06626038699	
	IE: 001740287.00-73	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme exposto no relatório, trata-se de lançamento cuja discussão posta para apreciação deste Colegiado passa pela análise da existência de condições para proceder com a exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional.

Segundo o relatório fiscal e termo de exclusão, considerando a prática reiterada de dar saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, aplica-se ao caso a hipótese de exclusão prevista no art. 29, incisos V e XI, §§ 1º e 3º, da Lei Complementar nº 123/06. Citado dispositivo possui a seguinte redação:

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 reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26<sup>1</sup>;

A prática reiterada foi apurada a partir do confronto entre as informações declaradas pelo Contribuinte e os dados fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito. Ao longo do processo, considerando ter havido o parcelamento do débito lançado, entendeu a fiscalização pela confissão da ocorrência da infração de ausência de emissão de documento fiscal, fato que corrobora o motivo determinante da exclusão da empresa do regime simplificado.

Vale destacar que, após um estudo mais aprofundado do tema e da construção de uma interpretação sistemática das normas relacionadas às hipóteses de exclusão, altero meu entendimento para concluir que o estado carece de legitimidade

---

<sup>1</sup> 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para proceder com a exclusão de ofício sob a fundamentação de “saída desacobertada”.  
Explico.

Segundo consta do art. 13, inciso XIII, alínea ‘f’ da Lei Complementar nº 123/06, o ICMS apurado em operação desacobertada de documento fiscal não está abrangido pelo regime de recolhimento unificado de tributos, devendo ser observado neste caso o regramento da tributação da legislação estadual de regência, qual seja, o débito e crédito.

Lei Complementar nº 123/06

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

Citada exceção se aplica exclusivamente ao imposto de competência estadual, ou seja, apenas no caso do ICMS a ausência de emissão de documento fiscal levará a tributação fora do regime.

Nessa hipótese temos um cenário onde se pode afirmar que o estado é ‘favorecido’ pela não emissão do documento fiscal na medida em que o imposto decorrente desta operação alcança patamares superiores àqueles que seriam recebidos com base nas regras do Simples Nacional. Pela norma estadual teremos a aplicação da alíquota cheia (em geral de 18%, por força do art. 12, §71 da Lei nº 6.763/75) incidente sobre o valor informado pelas operadoras de cartão de crédito (não havendo qualquer desconto em razão de eventuais créditos decorrentes de operações de entrada, o que seria plausível, pois se a saída se dá pelo débito e crédito dever-se-ia aplicar o princípio da não-cumulatividade).

A criação desta regra favorecida ao estado vem acompanhada da relativização de outras prerrogativas previstas na Lei Complementar nº 123/06, sendo uma delas exatamente a regra da competência para exclusão de ofício.

A melhor interpretação a ser dada ao art. 29 da lei complementar, com a devida vênia aos que pensam em contrário, é no sentido de ser atribuída exclusivamente aos entes prejudicados a competência para proceder com a exclusão. Não se nega que a competência é concorrente, mas essa deve ser compartilhada apenas entre os entes cuja conduta do contribuinte produza efeitos diretos.

Exemplificando, seria razoável excluir do Regime do Simples o contribuinte que deixou de emitir notas fiscais mesmo restando comprovado que toda mercadoria comercializada já foi tributada antecipadamente por substituição tributária? Neste caso, de igual forma, não nos parece ter o estado competência para realizar a

exclusão, afinal o ICMS-ST também é tributo não abrangido pelo Simples Nacional, o que mais uma vez retiraria do estado a competência para aplicação do art. 29, V e XI da LC nº 123/06.

Outro exemplo, teria o estado ou os municípios competência para determinar a exclusão com base na prática reiterada da hipótese art. 29, XII: *omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.* Parecer que não.

Esta conclusão acerca da competência concorrente ser compartilhada apenas pelos entes diretamente afetados pela conduta do Contribuinte pode ser reforçada pela previsão do art. 33 da Lei Complementar nº 123/06, que trata das regras da fiscalização:

Da Fiscalização

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput deste artigo.

§ 1º-A. Dispensa-se o convênio de que trata o § 1º na hipótese de ocorrência de prestação de serviços sujeita ao ISS por estabelecimento localizado no Município.

§ 1º-B. A fiscalização de que trata o caput, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos da microempresa ou da empresa de pequeno porte, independentemente da atividade por eles exercida ou de sua localização, na forma e condições estabelecidas pelo CGSN.

§ 1º-C. As autoridades fiscais de que trata o caput têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos previstos nos incisos I a VIII do art. 13, apurados na forma do Simples Nacional, relativamente a todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor.

§ 1º-D. A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida.

§ 2o Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte exercer alguma das atividades de prestação de serviços previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização da Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da empresa, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3o O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização.

§ 4o O Comitê Gestor disciplinará o disposto neste artigo

Os §§ 1º e 3º são claros ao afirmar que a fiscalização e o lançamento disciplinado pelas regras transcritas envolvem apenas os tributos devidos no âmbito do Simples Nacional, condição que não alcança o ICMS devido pela caracterização de saída desacobertada de mercadoria. Este imposto é regido pelas normas estaduais e toda discussão relacionada a ele deve ser decidida e gerar efeitos apenas nesta esfera: lançamento de ofício e exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória (esta relacionada exclusivamente a fato gerador não abrangido pelo Simples Nacional).

Havendo saída descoberta e o conseqüente lançamento do imposto com base no regime do débito e crédito, restaria ao estado – nestes casos - a competência para fundamentar a exclusão do contribuinte do Simples Nacional com base no art. 29, I da LC nº 123/06, caso verificada a ausência da comunicação obrigatória da ocorrência da hipótese de vedação prevista no art. 17, inciso V do mesmo diploma legal. Temos uma aplicação conjunta dos citados artigos 29 e 17, com o artigo 30, inciso II:

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

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

**Art. 30.** A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

...

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou

**Art. 17.** Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:

...

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

Considerando que a operação de saída desacobertada não é fato gerador tributado sob a sistemática do Simples Nacional, sendo o faturamento informado pelas operadoras de cartão de crédito tributado pelas normas gerais do débito e crédito, e considerando que a regra excepcional do art. 13, §1º, inciso XIII, alínea 'f' só se aplica ao tributo estadual, temos que a saída desacobertada é infração que pode levar a um impedimento de a empresa permanecer no Simples Nacional, justificando sua exclusão apenas com base no art. 17, inciso V da LC nº 123/06.

Vale destacar que o inciso V do art. 17 da LC nº 123/06 não faz qualquer ressalva ao tipo de débito ali previsto, fato que permite incluir no rol todos os valores eventualmente devidos pelos contribuintes e não abrangidos pelo Simples Nacional, entre eles o ICMS por saída desacobertada e o não recolhido por substituição tributária, por exemplo.

Neste cenário, observando as consequências previstas na legislação de regência para esse tipo de exclusão de ofício – art. 30, II e §1º c/c art. 31, IV da lei complementar - existindo débito junto à fazenda pública cuja exigibilidade não esteja suspensa, ao contribuinte que regularizar sua situação será permitida a permanência no regime, essa é a previsão do §2º do já citado art. 31.

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - na hipótese do inciso V do caput do art. 17 desta Lei Complementar, a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência da comunicação da exclusão;

(...)

§ 2º Na hipótese dos incisos V e XVI do caput do art. 17, será permitida a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples Nacional mediante a comprovação da regularização do débito ou do cadastro fiscal no prazo de até 30 (trinta) dias contados a partir da ciência da comunicação da exclusão.

A lei complementar admite a permanência e a opção pelo regime do Simples Nacional ao contribuinte que não possua débitos junto ao Poder Público, ou caso possua, esses estejam com a exigibilidade suspensa e, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, o parcelamento está entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Assim, embora seja necessário existir meios para combater e evitar esse tipo de conduta omissiva (não emitir notas fiscais) fato é que nos casos onde o tributo não é recolhido no Simples Nacional, resta ao estado aplicar apenas as normas punitivas existentes em sua própria legislação, não lhe sendo dada a competência para excluir – sob essa fundamentação - o contribuinte do Simples Nacional.

**Além dos pontos acima**, ainda vale destacar que as normas de exclusão do Simples Nacional devem ser interpretadas em conjunto com as posteriores alterações legislativas promovidas no texto da Lei Complementar nº 123/06, notadamente as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155/2016.

O legislador, dez anos após criação do tratamento diferenciado concedido às microempresas e empresas de pequeno porte, entendeu por bem que até mesmo em relação às obrigações devidas sob as regras do Simples, deveria ser dado ao contribuinte optante a oportunidade de regularizar sua situação e evitar a aplicação da penalidade mais gravosa prevista no sistema: a de ser excluído do Simples Nacional.

Neste cenário, a LC nº 155/2016, acrescentou o §3º ao art. 34 da LC nº 123/06, criando o instituto da autorregularização:

### **Lei Complementar nº 123/06**

#### Seção X

#### Da Omissão de Receita

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

§ 1º É permitida a prestação de assistência mútua e a permuta de informações entre a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, relativas às microempresas e às empresas de pequeno porte, para fins de planejamento ou de execução de procedimentos fiscais ou preparatórios. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016\)](#)

§ 2º [\(VETADO\)](#).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Sem prejuízo de ação fiscal individual, as administrações tributárias poderão utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, na forma e nos prazos a serem regulamentados pelo CGSN, que não constituirá início de procedimento fiscal. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

§ 4º (VETADO).

O art. 34 e seu §3º estão inclusos na seção que trata da ‘Omissão de Receita’, ou seja, não há dúvidas de que débitos relativos aos tributos devidos no Simples Nacional admitem regularização e, nesta condição, evitaria a exclusão do contribuinte do regime unificado.

Curiosamente, a título de ratificação do entendimento ora construído, vale destacar que o projeto de lei que deu origem à LC nº 155/2016, previa a inclusão do §2º ao art. 34, dispositivo vetado pelo Presidente da República, conforme “Mensagem de Veto nº 589/2016”. A redação dada ao parágrafo tinha o seguinte teor: ***“É a Secretaria da Receita Federal do Brasil obrigada a transmitir às Secretarias de Fazenda dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma estabelecida pelo CGSN, os dados da Declaração de Operações com Cartões de Crédito – DECRED de contribuintes optantes pelo Simples Nacional e outros dados de interesse das administrações tributárias estaduais, distrital e municipais.”***

Sem entrar no mérito ensejador do veto do dispositivo (o qual passa por aspectos relacionados ao sigilo fiscal), é fato incontroverso que quando da criação do instituto da autorregularização o legislador tinha em mente e já se preocupava com a existência de omissão de receita por ausência de emissão de documento fiscal vinculada às transações ocorridas por meio de cartões de crédito e débito. Entretanto, ainda assim, não foram feitas quaisquer ressalvas ou impedimentos para regularização dessas condutas.

Este ponto é de extrema relevância. Ora, se o próprio legislador em sua essência previa que os débitos relativos à omissão de receita decorrente de movimentações concretizadas com cartões magnéticos e similares poderiam ser regularizados evitando a exclusão do regime, seria aceitável dar aos Estados esse direito, ainda mais considerando a inexistência de prejuízo em razão da prerrogativa do art. 13, inciso XIII, alínea ‘f’ da Lei Complementar nº 123/06?

Não nos parece ser medida razoável!

O citado art. 34, §3º é norma de eficácia limitada remetendo nossa interpretação aos dispositivos regulamentares da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 140/18, mais especificamente seu art. 85, §§ 11 e 12.

O art. 85 prevê que, sem prejuízo de ação fiscal individual, as Administrações Tributárias poderão utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, que não constituirá início de procedimento fiscal. A norma regulamentar fixa ainda um prazo de 90 (noventa) dias para a efetiva regularização das ocorrências. Vejamos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 85. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional é do órgão de administração tributária: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 33, caput)

(...)

§ 11. Sem prejuízo de ação fiscal individual, as administrações tributárias poderão utilizar procedimento de notificação prévia com o objetivo de incentivar a autorregularização, que, neste caso, não constituirá início de procedimento fiscal. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34, § 3º)

§ 12. As notificações para regularização prévia poderão ser feitas por meio do Portal do Simples Nacional, facultada a utilização do Domicílio Tributário Eletrônico do Simples Nacional (DTE-SN) de que trata o art. 122, e deverão estabelecer prazo de regularização de até 90 (noventa) dias. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34, § 3º)

Diante do princípio da legalidade e da boa-fé, optando o Agente Competente pela utilização do procedimento de notificação prévia e havendo a efetiva demonstração de que o Contribuinte cumpriu com todas as exigências regulamentares, deve-se entender pela impossibilidade de emissão de termo de exclusão do regime simplificado fundamentado exatamente nas práticas denunciadas.

Há quem defenda a exclusão sob o argumento de que o pagamento por si só não caracterizaria a denúncia espontânea, sendo ainda essencial a reemissão dos documentos fiscais. Ora, não nos parece ser esse o melhor entendimento da norma, afinal não se pode negar que a consequência mais gravosa da conduta é exatamente a omissão de receita.

Em razão das normas que regem a obrigação acessória, tecnicamente não é viável a emissão de notas fiscais relativas às operações omitidas e apuradas por meio das operadoras de cartão de crédito, entretanto o pagamento da obrigação principal por meio da autorregularização (seja no Simples Nacional – no caso do contribuinte se antecipar a um eventual lançamento, ou mesmo o parcelamento junto ao estado respectivo) seria suficiente para mitigar a exigência dessa formalidade.

Tal fato – impossibilidade/desnecessidade da emissão posteriores dos documentos fiscais omitidos – é relativizado inclusive quando se está diante da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. Sobre o tema vale citar entendimento externado por meio da resposta dada à **Consulta de Contribuinte nº 80/2014**, onde a Secretaria de Estado de Fazenda se manifesta no sentido de que, para fins de aplicação da denúncia espontânea, somente se exige a emissão ou regularização de documentos fiscais se a medida for justificável:

Consulta de Contribuinte nº 80/2014

1 e 2 - Preliminarmente, esclareça-se que o campo de incidência do ICMS compreende a prestação onerosa

de serviço de comunicação, consoante inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, sendo que a condição de contribuinte do imposto independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade a referida prestação de serviço, conforme dispõe o art. 4º da mesma lei.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, introduziu a alínea “d” ao inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República, prevendo a não incidência nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Desse modo, a referida não incidência valorada pela Constituição Federal (imunidade) buscou alcançar as prestações onerosas de serviço de comunicação promovidas exclusivamente por meio das modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, o que abrange o serviço de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica relativo à veiculação por essas modalidades de publicidade de seu interesse.

Assim, em vista da emenda constitucional mencionada, não incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação referente à veiculação paga de publicidade por meio das modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Ressalte-se que a realização de operação ou prestação amparadas pela não-incidência não desobriga as pessoas de se inscreverem como contribuintes do imposto, nos termos do § 4º do art. 97 do RICMS/02.

Ademais, conforme § 1º do art. 39 da Lei nº 6.763/75, a movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento Fiscal, na forma definida em regulamento, sendo que quando a prestação estiver amparada pela não-incidência, essa circunstância será mencionada no documento Fiscal, indicando-se o dispositivo regulamentar respectivo, consoante art. 146 do RICMS/02.

Desse modo, a Consulente deverá emitir a Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC), modelo 21, para acobertar as prestações que realizar, ainda que alcançadas pela imunidade tributária tratada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “d”, da Constituição da República.

Nos termos do parágrafo único do art. 141, Parte 1, Anexo V do RICMS/02, na impossibilidade de emissão

de NFSC para cada um dos serviços prestados, estes poderão ser englobados em um único documento para cada destinatário, abrangendo período nunca superior ao fixado para apuração do imposto, quando devido.

Ressalte-se, por oportuno que, para recolher tributo não pago na época própria, comunicar falhas, sanar irregularidades de caráter formal, a empresa dispõe do instituto da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Referido instituto presta-se a excluir a responsabilidade por infração à obrigação acessória quando acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, conforme o art. 210 da Lei no 6763/75.

Por obrigação acessória entende-se aquela que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e Fiscalização do imposto, listadas no art. 96 do RICMS/02.

A denúncia espontânea válida, apresentada conforme prevista nos arts. 207 a 211-A do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/2008, não desobriga o contribuinte do cumprimento da obrigação acessória, conforme previsto no art. 208, inciso III, do RPTA mencionado.

Ou seja, ela exclui a sanção prevista pelo descumprimento da norma, não a obrigação especificamente considerada. Vale dizer, o descumprimento da obrigação acessória é, naturalmente, uma infração e como tal deve ser tratada, afastando-se a aplicação da pena no caso de denúncia espontânea válida.

Porém, a necessidade de se exigir o cumprimento extemporâneo da obrigação acessória só se sustenta se ainda houver justificativa para tanto. Logo, para instrução da denúncia, deverá ser apresentado comprovante de cumprimento extemporâneo da obrigação, se for o caso de ainda persistir sentido nesse procedimento, o que não parece ser a situação exposta na presente consulta.

Assim, caberá à Delegacia Fiscal de sua circunscrição avaliar a necessidade de cumprimento ou não, extemporaneamente, da obrigação acessória respectiva, considerando o caso concreto que se lhe apresenta e determinar a forma adequada para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correção das irregularidades, observadas as peculiaridades da situação.

Por fim e não mesmo importante, o que se tem observado nos últimos anos é uma postura reiterada da fiscalização de orientar no sentido da possibilidade do contribuinte solicitar o parcelamento dos débitos apurados nas situações ora analisadas, sem, entretanto fazer o correto esclarecimento sobre possíveis consequências de um eventual adimplemento do crédito tributário confessado.

O que observamos são contribuintes que, cumprindo orientações da fiscalização, procedem com a regularização das suas pendências na certeza de que a eles será dada a oportunidade de permanecer no Simples Nacional, afinal é senso comum entre esses contribuintes que débitos com exigibilidade suspensa junto às Fazendas Públicas e débitos parcelados por meio da autorregularização não são hipóteses de exclusão do Simples Nacional.

Assim, considerando que:

- o ICMS apurado em razão da saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal é tributo não abrangido pelo recolhimento unificado do Simples Nacional;

- a LC nº 123/06 ao regulamentar as hipóteses de exclusão delimita a competência apenas aos entes diretamente prejudicados com a conduta da microempresa ou empresa de pequeno porte;

- a LC nº 123/06, reforçada pelas modificações trazidas pela LC nº 155/2016, concede ao contribuinte que regularizar suas pendências a prerrogativa de optar e de permanecer no sistema diferenciado;

- os efeitos do art. 138 do CTN se aplicam também aos casos de descumprimento de obrigação acessória, desde que acompanhado do devido adimplemento da obrigação principal e desde que já não mais se justifique o cumprimento extemporâneo do dever instrumental;

- a boa-fé dos contribuintes em, atendendo orientações da própria fiscalização estadual, optar por parcelar e pagar os; e

- a desproporcionalidade da penalidade perseguida (exclusão do Simples Nacional) em relação à conduta do contribuinte (pagamento do crédito);

deve-se entender pela ausência de motivação para exclusão do contribuinte do regime de recolhimento unificado de tributos nos casos da constatação da ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento.

É como voto.

**Sala das Sessões, 09 de julho de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**