

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.448/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001137752-94  
Impugnação: 40.010147251-42, 40.010147573-11 (Coob.)  
Impugnante: TR Unique Confecção e Comércio de Vestuário Ltda  
IE: 062242142.00-31  
Maria Imaculada Rezende Moreira (Coob.)  
CPF: 255.887.106-49  
Proc. S. Passivo: Bruno Augusto Guimarães Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** A sócia administradora responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e subitem 1.8.9 do Anexo Único da Portaria SRE nº 148/15.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR.** Correta a exclusão do regime do Simples Nacional nos termos do disposto no art. 29, inciso V e XI, §§ 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 76, inciso IV, alíneas “d” e “j” da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11. Todavia, deve ser observado, como termo inicial da referida exclusão, a data em que restou caracterizada a “reiteração” infracional a que se refere a norma legal aplicável.

Lançamento parcialmente procedente. Parcialmente procedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisões por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de realização de venda de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante confronto das informações prestadas pela Autuada à Administração Tributária com as informações

prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, no período de março de 2017 a maio de 2018.

Exige-se, no caso, o ICMS, a correspondente multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao limite de que trata o § 2º do mencionado dispositivo legal.

Registra-se que a sócia administradora da Autuada foi arrolada no polo passivo da obrigação tributária, sendo lavrado ainda, em decorrência das presentes imputações fiscais, o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 19844141/13062711/09102018, com efeitos a partir de 01/03/17.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02);
- Relatório Fiscal (fls.08/12);
- Anexo 1: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 13/14);
- Anexo 2: Extratos do Simples Nacional (cópias reprográficas do PGDAS-Declaratório) – (fls. 15/42);
- Anexo 3: Extratos das informações prestadas pelas Administradoras e planilha “Conclusão Fiscal” (fls. 43/50);
- Anexo 4: Extratos da situação cadastral da Autuada e cópia reprográfica do seu respectivo contrato social (fls. 51/71);
- Anexo 5: Termo de Exclusão do Simples Nacional nº 19844141/13062711/09102018 (fl. 73).

### **Da Impugnação**

A Autuada e a Coobrigada comparecem tempestivamente aos autos e apresentam Impugnação às fls. 78/97, no âmbito da qual argumentam, em síntese, o que se segue.

De início, após insurgirem-se contra a inclusão da sócia administradora no polo passivo, as Impugnantes passam a descrever as atividades desenvolvidas no estabelecimento autuado, para destacar que, a par das vendas de mercadorias, também são realizadas locações de vestidos de noiva e de roupas de festa em geral.

Isto posto, aduzem que a Fiscalização não teria levado em conta, quando da lavratura do Auto de Infração, o exercício desta última atividade (locação), a qual não se sujeita à tributação por via de ICMS, fato este que, no entender das Impugnantes, conduziria à nulidade do feito em decorrência da inadequação na base de cálculo adotada.

Demais disso, aduzem também que teria havido indevida cobrança da multa isolada e da multa de revalidação, sendo que, em relação a esta última, as Impugnantes aduzem que a sua exigência em detrimento da multa de mora estaria em desacordo com o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Na sequência, após reiterarem que o trabalho fiscal desconsiderou o fato de que o faturamento decorreu da atividade de locação, as Impugnantes contrapõem-se também à lavratura do Termo de Exclusão do Simples Nacional, por entenderem que tal medida seria incabível e indevida, e, ao final, pugnam pela insubsistência do lançamento.

À peça de defesa são juntados os documentos de fls. 98/219.

### **Da Rerratificação do Lançamento**

Ante as razões apresentadas pelas Impugnantes e considerando a documentação que acompanhou a respectiva peça impugnatória, a Fiscalização comparece aos autos e procede a alteração do lançamento, conforme documentos de fls. 224/227.

### **Do Aditamento à Impugnação**

Devidamente científicas, as Impugnantes aditam sua peça de defesa (cf. fls. 233/239), oportunidade na qual esclarecem que as diferenças remanescentes entre as informações prestadas pelas Administradoras de cartões e as informações originalmente transmitidas ao Fisco no âmbito do PGDAS dizem respeito à atividade de locação de roupas.

Além disso, registram seu entendimento no sentido de que os valores daí decorrentes devem ser oferecidos à tributação no âmbito do regime do Simples Nacional, razão pela qual providenciaram a devida regularização mediante apresentação de declaração retificadora do PGDAS, com correspondente parcelamento do referido crédito tributário, consoante documentação juntada aos autos (fls. 240/258).

Nesta perspectiva, requerem o cancelamento do Auto de Infração e também do Termo de Exclusão do Simples Nacional, lavrados pela Autoridade fiscal.

### **Da Instrução Processual**

A Fiscalização, por seu turno, tendo em vista as razões aduzidas no aditamento à peça de defesa, intima (fl. 260 dos autos) as Impugnantes para apresentarem documentação comprobatória das alegadas locações.

Em resposta de fls. 261/264, a Autuada e a Coobrigada reafirmam suas colocações anteriores, ponderando, todavia, que “*a comprovação documental das locações resta prejudicada pelo fato da documentação não ter sido encontrada*”.

No mesmo documento, as Impugnantes cogitam a possibilidade de ter havido o furto dos citados documentos e juntam cópia reprográfica de Boletim de Ocorrência lavrado neste sentido (fls. 266/269).

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e, em bem fundamentada Manifestação de fls. 271/278, contrapõe-se às alegações do Defendente.

Inicialmente, a Fiscalização justifica a inclusão da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, transcrevendo a legislação que ampara tal responsabilização.

Demais disso, justifica as exigências de tributo e multas, constantes do Auto de Infração, bem assim a metodologia de apuração do crédito tributário adotada no presente lançamento.

Por fim, após refutar as demais alegações das Impugnantes, a Fiscalização arrola os fundamentos jurídicos que embasam a exclusão da Autuada do regime do Simples Nacional e pede a manutenção do feito fiscal.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos às Autuadas todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Especificamente no que atine à questão da base de cálculo adotada pela Fiscalização para fins de apuração do crédito tributário, por se tratar de matéria afeta ao próprio mérito do lançamento, assim será adiante analisada.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de realização de venda de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante confronto das informações prestadas pela Autuada à Administração Tributária com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, no período de março de 2017 a maio de 2018.

Exige-se, no caso, o ICMS, a correspondente multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao limite de que trata o § 2º do mencionado dispositivo legal.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10-A. As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS constantes do Cadastro Resumido de Contribuintes do ICMS disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br), cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

(...)

Art. 13-A - As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, as empresas que prestam serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente e as empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o dia quinze de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas de que trata o caput deverão:

I - gerar e transmitir os arquivos, utilizando-se do aplicativo Validador TEF disponível no endereço eletrônico [www.sintegra.gov.br](http://www.sintegra.gov.br);

II - verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do aplicativo validador e transmissor.

§ 2º - A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora, a operadora e empresa similar à penalidade prevista no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que as informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02, transcrito a seguir:

Art. 132 - São considerados, ainda, documentos fiscais:

(...)

II - a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto;

III - as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente, por empresa que presta serviços operacionais relacionados à administração de cartões de crédito ou de débito em conta-corrente ou por similares, relativas às operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de sistemas de crédito, débito ou similar.

Parágrafo único - As informações a que se refere o inciso III do caput serão mantidas, geradas e transmitidas em arquivo eletrônico segundo as disposições constantes do Anexo VII deste Regulamento e, quando solicitado pelo titular da Delegacia Fiscal da circunscrição do estabelecimento contribuinte, apresentadas em relatório impresso em papel timbrado da administradora, contendo a totalidade ou parte das informações apresentadas em meio eletrônico, conforme a intimação.

Repita-se, por oportuno, que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com vendas informadas pelo Contribuinte no âmbito do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDASN), estando o cálculo demonstrado na planilha de fl. 14 dos autos.

Com referência à metodologia de apuração do crédito tributário, cumpre salientar que o fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação, por si só, não tem o condão de remeter a apuração do crédito tributário decorrente da realização de vendas de mercadorias desacobertas de documento fiscal à sistemática normal desse regime, haja vista o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f”, da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

Em outras palavras, independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

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

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:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

(...)

Cita-se, a propósito, decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, já proferida, abordando a questão:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APELAÇÃO CÍVEL - SIMPLES MINAS E SIMPLES NACIONAL - ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - PARCELAMENTO - OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL - ART. 15, INCISO VII, ALÍNEA "A", LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 - ART.13, § 1º, INCISO XIII, ALÍNEA "F", LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06 - INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME - SEGURANÇA DENEGADA.**

CONSIDERANDO QUE OS DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO DECORREM DA "OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS", NOS TERMOS DO ART. 15, VII, "A", DA LEI ESTADUAL Nº 15.219/04 E DO ART. 13, §1º, XIII, "F", DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, DEVE INCIDIR A ALÍQUOTA DO ICMS APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS NÃO SUJEITA AO REGIME.

PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO NÃO PROVIDO.(APELAÇÃO CÍVEL 1.0079.11.054061-8/001, RELATOR(A): DES.(A) ANA PAULA CAIXETA, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 12/09/13, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 17/09/13)

Cita-se, ainda, outras decisões mais recentes desse mesmo tribunal, no mesmo sentido: Agravo de Instrumento-Cv nº 1.0000.16.054888-9/001, Relatora Des.(a) Heloisa Combat, Data da Publicação 16/11/16; TJMG, 6ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.13.414531-7/001, Relator Des. Claret de Moraes (JD Convocado), Acórdão de 12/04/16, publicação de 20/04/16 e TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.12.259177-9/003, Relatora Desª. Teresa Cristina da Cunha Peixoto, Acórdão de 28/04/16, publicação de 06/05/16.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta-se que a aplicabilidade do referido artigo não depende da formalização do processo de exclusão do contribuinte no regime do Simples Nacional, por meio de Termo de Exclusão, bastando apenas que tenha ocorrido a operação desacobertada de documento fiscal.

Tendo presente que o lançamento ora em apreço tem como acusação fiscal a realização de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal e considerando-se o fato de que as Impugnantes trouxeram aos autos, quando da apresentação da sua Impugnação, cópias reprográficas dos Contratos de Locação firmados com os seus clientes, devidamente acompanhados das cópias dos recibos emitidos pelas máquinas (POS) de cartões, a Fiscalização houve por bem acatar integralmente tal documentação, efetuando a dedução dos correspondentes valores no lançamento fiscal.

Ressalte-se, por oportuno, que os valores acatados pela Fiscalização superam, em quase todos os meses autuados, os valores que foram originalmente informados pela Autuada, no âmbito dos PGDAS, a título de locação. No entanto, em face, como dito, da documentação juntada à peça de defesa, foi efetuada a alteração do lançamento e deduzidos os valores relativos aos Contratos de Locação apresentados.

Por outro lado, no que concerne às diferenças remanescentes, em que pese ter a Fiscalização oportunizado às Impugnantes a apresentação dos documentos comprobatórios das alegadas locações, diferentemente do que ocorreu quando da apresentação da Impugnação original, não veio aos autos a prova requerida.

Neste particular, também não socorre a Autuada a alegação da mera “*possibilidade*” de que tais documentos tenham sido objeto de furto.

A propósito deste aspecto, com razão a Fiscalização quando assevera, *in verbis*:

O fisco agindo no estrito cumprimento de seu dever legal, tendo dado a chance para impugnante demonstrar e comprovar a natureza das operações remanescentes à reformulação do crédito tributário através da intimação não pode, com base no parágrafo único do art. 142 do CTN, simplesmente acatar a solicitação da impugnante de neutralizar o lançamento por ter a mesma apresentado um Boletim de Ocorrência que relata em seu próprio corpo que o contribuinte não acusou a falta ou supressão de qualquer documento

No que concerne à exclusão de ofício do Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I, e 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06, e inciso IV, alíneas “d” e “j”, e § 6º, inciso I, todos do art. 76 da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11.

Confira-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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.

(...)

§ 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

(...)

Resolução CGSN nº 94/11

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 03 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses:

(...)

## 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;

(...)

§ 6º - Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nas alíneas "d", "j", e "k" do inciso IV do caput:

I - a ocorrência de 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;

(...)

Portanto, na forma da lei, deve ser excluído do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06, o contribuinte que, dentre outras situações, dê saídas a mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Depreende-se do 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:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício.

§ 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.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para as exigências relativas às saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e emitiu o correspondente “Termo de Exclusão do Simples Nacional”.

Cabe aqui ressaltar, todavia, que a “*prática reiterada*” da conduta infracional, exigida pela legislação, somente restou caracterizada no mês de abril de 2017, e não no mês de março desse ano, como assinalou a Fiscalização no respectivo Termo de Exclusão, razão pela qual deve ser corrigido o termo inicial da dita exclusão.

Quanto à inclusão da sócia no polo passivo, também não merece qualquer reparo o trabalho fiscal, tendo em vista a responsabilidade que lhes cabe relativamente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

No mesmo sentido, com supedâneo no comando contido no parágrafo único do art. 89 do RPTA, foi editada a Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual nº 148/15, devidamente capitulada no Auto de Infração, que, em seu art. 1º, subitem 1.8.9, arrola expressamente a presente situação como ensejadora da responsabilização do sócio administrador.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, da citada Lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Registra-se, por oportuno, que a mencionada multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto exigido.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 224/227. Vencida, em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que ainda excluía a Coobrigada do polo passivo. Em seguida, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional para considerá-la somente a partir de abril de 2017. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), que a julgava procedente. Participaram do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2019.**

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

D

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

Acórdão: 23.448/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001137752-94  
Impugnação: 40.010147251-42, 40.010147573-11 (Coob.)  
Impugnante: TR Unique Confecção e Comércio de Vestuário Ltda  
IE: 062242142.00-31  
Maria Imaculada Rezende Moreira (Coob.)  
CPF: 255.887.106-49  
Proc. S. Passivo: Bruno Augusto Guimarães Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A controvérsia versa sobre a inclusão dos sócios como coobrigados na exação tributária em questão, embasada pelo art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

A figura da responsabilidade tributária de terceiros é prevista nos arts. 134 e 135, ambos do Código Tributário Nacional, que conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, “denunciam, com força e expressividade, o timbre sancionatório que vimos salientando”.

O art. 134 é aplicável às hipóteses de responsabilização solidária nos casos em que não for possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Trata-se, portanto, de hipótese de responsabilidade subsidiária a partir da constatação objetiva do inadimplemento da obrigação tributária, dispensando qualquer juízo de caráter subjetivo. Desse modo, realizado o lançamento do tributo com base apenas em tal dispositivo, não é possível inferir qualquer conclusão a respeito da existência do dolo.

Já o art. 135, dispõe as hipóteses de responsabilidade pessoal das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

(Destacou-se)

Especialmente no que diz respeito ao inciso III, tais hipóteses normativas demandam digressão probatória pela administração pública, a quem incumbe a apresentação de provas, quando do lançamento tributário, da existência efetiva de tais pressupostos fáticos capazes de justificar a responsabilização pessoal de algum sócio ou administrador.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ERRO MATERIAL - ACOLHIMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE - LEI 8.620/93, ART. 13 - CTN, ART. 135, III - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO (RESP 717.717/SP). CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO EMBARGADO, HÁ QUE SE ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ESTE TRIBUNAL FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE **OS SÓCIOS-GERENTES SÃO RESPONSÁVEIS, POR SUBSTITUIÇÃO, PELOS CRÉDITOS REFERENTES A OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DA PRÁTICA DE ATO OU FATO EVADO DE EXCESSO DE PODERES OU COM INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN, PORÉM, DEPENDENTE DE COMPROVAÇÃO.** POR ISSO, O SIMPLES INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO LEGAL. EM SE TRATANDO DE DÉBITOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM A SEGURIDADE SOCIAL, O REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA PARA OS SÓCIOS DA EMPRESA EXECUTADA DEPENDE, TAMBÉM, DA OBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO ART. 135, III, DO CTN. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM, CONTUDO, ALTERAR A CONCLUSÃO DO JULGAMENTO.' (RESP. Nº 7204077/SP, T2., REL.MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ DE 11-04-2006, P. 242 - DOC. 57).

Destaca-se que a regra limita apenas às obrigações tributárias diretamente decorrentes de atos praticados pelos sócios ou administradores, sendo que a existência de qualquer ilegalidade por si só não autoriza a responsabilidade pessoal genérica.

Isso porque devemos conservar, na esfera tributária, a legalidade estrita, visto que a prática de ilícitos estranhos à realização dos fatos geradores e/ou à eventual supressão de recolhimento dos tributos não permitem que sócios e administradores sejam incluídos no polo passivo da obrigação tributária, considerando especialmente as vias de direito existentes para que esse caminho seja realizado.

Nesse sentido, deve a configuração e inclusão dos sócios e/ou administradores no polo passivo da obrigação tributária obedecer, de forma estrita, aos requisitos trazidos pela regra supracitada: excesso de poderes, infração à lei ou infração de contrato social ou estatutos.

Quanto ao excesso de poderes, entende-se que atua dessa forma quem age fora do seu âmbito interno, operacional, de competência, que pode ser delimitado pelos atos constitutivos da pessoa jurídica ou por diretrizes internas.

Assim, não pode ser responsabilizado aquele que, exercendo regularmente suas responsabilidades gerenciais, toma decisões que levam, eventualmente, à supressão de recolhimentos de tributos sem que haja infração à lei ou do contrato social ou estatutos, salvo prova em contrário apresentada pelo Fisco, seja de qual esfera for.

Já quanto à infração à lei, trata-se aqui de infração subjetiva, dolosa, de algum dever legal relacionado diretamente à obrigação tributária principal, e entende nesse sentido o Professor Sacha Calmon:

“Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente da lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, mas subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervieram e pelas omissões de que foram responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.”<sup>1</sup>

<sup>1</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 641.

Não basta, portanto, que se verifique a existência de alguma ilegalidade, mas de uma ilegalidade dolosamente relacionada ao inadimplemento da obrigação tributária principal. Nesse sentido é também a lição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>:

É importante considerar que a qualidade de sócio, por si só, não põe a pessoa em posição de poder colaborar decisivamente para assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias da empresa, o que só lhe compete quando se reveste também na condição de diretor. Ainda assim, o que pode o sócio-diretor fazer é agir com diligência e correção, cumprindo as leis tributárias.

Inclusive, essa é a razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça já formulou a Súmula nº 430:

“O INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA SOCIEDADE NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE.”

Importa destacar que o simples inadimplemento não configura ato ilícito havendo a necessidade de expressa indicação de motivos e provas que sustentem a responsabilização dos sócios. Exemplo deste entendimento são os Recursos Especiais julgados pela Primeira e Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE. 1. PARA QUE SE VIABILIZE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO É INDISPENSÁVEL QUE A RESPECTIVA PETIÇÃO DESCREVA, COMO CAUSA PARA REDIRECIONAR, UMA DAS SITUAÇÕES CARACTERIZADORAS DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO PELA DÍVIDA DO EXECUTADO. PODE-SE ADMITIR QUE A EFETIVA CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE E A PRODUÇÃO DA RESPECTIVA PROVA VENHAM COMPOR O OBJETO DE EMBARGOS DO NOVO EXECUTADO. O QUE NÃO SE ADMITE - E ENSEJA DESDE LOGO O INDEFERIMENTO DA PRETENSÃO - É QUE O REDIRECIONAMENTO TENHA COMO CAUSA DE PEDIR UMA SITUAÇÃO QUE, NEM EM TESE, ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO REQUERIDO. 2. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STJ, A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E A INEXISTÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS NO PATRIMÔNIO DA DEVEDORA (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA) NÃO CONFIGURAM, POR SI SÓS, NEM EM TESE, SITUAÇÕES QUE ACARRETAM A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS 3. A OFENSA À LEI, QUE PODE ENSEJAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN, É A QUE TEM RELAÇÃO DIRETA COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DA EXECUÇÃO. NÃO SE ENQUADRA NESSA HIPÓTESE O DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL DO ADMINISTRADOR

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 188.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE REQUERER A AUTOFALÊNCIA (ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 7661/45). 4. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.<sup>3</sup>

No que diz respeito a infração de contrato social ou estatutos, referem-se às demais formas de violações das disposições constitutivas – que não pelo excesso de poderes, relativas, por exemplo, ao objeto social.

Nesse sentido, caso dolosamente o sócio ou administrador permita ou ordene o exercício de atividades estranhas ao objeto social de modo a criar obrigações tributárias que vierem a ser inadimplidas, poderá ser pessoal responsável, desde que devidamente comprovada sua conduta.

O art. 135 do CTN dispõe que os sócios são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Deixa claro Aliomar Baleeiro<sup>4</sup>, afirmando que o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, mandato, contrato social ou estatuto, torna-se, no lugar do contribuinte o único responsável pelas obrigações decorrentes daquela infração, por ter agido contra os interesses do próprio contribuinte.

Em suma, não basta o terceiro ser sócio da sociedade devedora para que seus bens particulares possam ser executados em *prol* da Fazenda, é necessário que essa pessoa tenha praticado atos de administração dentro da sociedade, ou seja, o sócio tem que ter efetivamente agido nos comandos e administração da sociedade. O segundo ponto é ter o sócio agido com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Com a ocorrência dessas hipóteses e a devida apuração e comprovação de que esse agiu com dolo e má-fé, será o sócio de fato responsabilizado.

Consolida-se, no respectivo entendimento, a aplicabilidade da responsabilidade subjetiva, prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, do qual decorre a obrigatoriedade de dilação probatória para inclusão dos agentes ali previstos na norma como coobrigados ao crédito tributário em comento.

Ainda, vale destacar, em consonância com o que exposto acima, a consideração do princípio da verdade material, que nas palavras de James Marins<sup>5</sup>, corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua e a sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

Embora os atos administrativos sejam dotados da presunção de legitimidade, essa não exime a Administração fazendária do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico.

<sup>3</sup> PARANÁ. REsp 513555/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.09.2003, DJ 06.10.2003 p. 218.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 755.

<sup>5</sup> MARINS, James. Direito Processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. P. 178.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em princípio quando não há indícios ou provas de que o sócio teria agido com excesso de poderes ou infração a lei para seu próprio benefício, não se aplica a responsabilização de terceiros prevista no art. 135 do CTN e, assim o lançamento deverá ser feito contra a pessoa jurídica. Clélio Chiesa<sup>6</sup> deixa claro que:

O mero inadimplemento, desacompanhado da prova de que o gestor agiu com o intuito de frustrar a ação do Fisco de receber o seu crédito, não pode ser considerado fato-suficiente para se impor aos gestores o dever de pagar os tributos das pessoas jurídicas que administraram. É necessário mais. É preciso que outros preceptivos sejam desrespeitados com o intuito de furta-se ao pagamento de tributos devidos.

Os sócios apenas praticam ilícitos ao atuarem além de suas competências, ou seja, se sua atuação for própria e pessoal, não se caracterizando como um ato da empresa. Assim, os sócios somente podem ser responsabilizados quando ultrapassarem os limites de seus atos normais como gerentes, infringindo as normas societárias e as do contrato social que regulam a abrangência de sua atuação.

No presente caso, a coobrigada Maria Imaculada Rezende Moreira foi incluída sem a comprovação do nexo causal entre a conduta disposta no art. 135, do CTN, e respectiva norma tributária mineira, de modo que, em razão da aplicabilidade da interpretação estrita da legislação tributária, face à proteção do princípio da legalidade, não há que se falar em coobrigação do débito tributário em questão.

A atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro é sempre excepcional, e por isso as normas devem ser interpretadas com cautela, evitando sua ampliação, notadamente por ser o direito tributário pautado pela legalidade estrita, não admitindo extensões e analogia.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Conselheira**

---

<sup>6</sup> BRITO, Edvaldo (coord.) e ROSAS, Roberto (coord.). Homenagem ao Professor Dejalma de Campos – Dimensão Jurídica do Tributo. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 236. Artigo de Clélio Chiesa. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.448/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001137752-94  
Impugnação: 40.010147251-42, 40.010147573-11 (Coob.)  
Impugnante: TR Unique Confecção e Comércio de Vestuário Ltda  
IE: 062242142.00-31  
Maria Imaculada Rezende Moreira (Coob.)  
CPF: 255.887.106-49  
Proc. S. Passivo: Bruno Augusto Guimarães Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

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>7</sup>;

(...)

A prática reiterada foi apurada a partir da caracterização de omissão de emissão de documento fiscal em relação às operações de vendas atestadas pelo confronto entre as informações declaradas pelo Contribuinte e os dados fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito.

<sup>7</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

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 não possui legitimidade 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 dessa 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? Nesse 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, incisos 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, inciso 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*. Parece que não.

Essa 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor.

§ 1o-D. A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa 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 C 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 descoberta de mercadoria. Esse imposto é regido pelas normas estaduais e toda discussão relacionada a ele deve ser decidida e gerar efeitos apenas nessa 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 – nesses casos - a competência para fundamentar a exclusão do contribuinte do Simples Nacional com base no art. 29, inciso 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 arts. 29 e 17, com o art. 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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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.

Nesse cenário, observando as consequências previstas na legislação de regência para esse tipo de exclusão de ofício – art. 30, inciso II e §1º c/c art. 31, inciso 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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 155/16.

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 155/16, 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,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para fins de planejamento ou de execução de procedimentos fiscais ou preparatórios. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

§ 2º (VETADO).

§ 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, nessa 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 155/16, 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:

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.

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

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 correção das irregularidades, observadas as peculiaridades da situação.

Assim, diante do exposto, 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 desacompanhada de documento.

É como voto.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2019.**

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