

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.580/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003089499-17
Impugnação: 40.010156581-21
Impugnante: Ramalho Móveis e Eletro Ltda
IE: 001083500.01-68
Coobrigado: Luiz Carlos Ramalho Filho
CPF: 865.111.576-87
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. No caso do presente processo, há comprovação de seus atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

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 na Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI) 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, V e VII e § 4º 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. Comprovado nos autos que a Impugnante promoveu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do disposto no art. 29, incisos V e XI da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da CGSN nº 140 de 22/05/18.

Lançamento procedente. Improcedente a impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

A autuação trata da constatação de que a Autuada, no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, deu saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as saídas declaradas pelo Contribuinte ao Fisco e os valores constantes em extratos

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, deixando de recolher o ICMS devido.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000046930.24, o qual foi cientificado ao Contribuinte em 31/07/23 (págs. 04/05).

O sócio-administrador, Luiz Carlos Ramalho Filho, foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Essa peça fiscal trata, ainda, da exclusão da Autuada do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, conforme Termo de Exclusão nº 10242985/10702710/230823, tendo em vista a apuração de prática reiterada de infrações à legislação (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadorias), com base no art. 26, inciso I, art. 28, art. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º e art. 33 da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” da CGSN nº 140 de 22/05/18.

Foram, ainda, anexados ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Relatório Fiscal, às págs. 06/09;
- Anexo 1 - Registro 65 (Detalhamento por Operação): Registros transmitidos pelas operadoras ou administradoras de cartão de crédito, débito e similares detalhando, por operação, as vendas efetuadas pelo contribuinte no período de 10/18 a 03/19, com planilha Excel vinculada à pág. 10;
- Anexo 2 - DIMP Registro 1.115: Registros transmitidos pelas operadoras ou administradoras de cartão de crédito, débito e similares detalhando, por operação, as vendas efetuadas pelo contribuinte no período de 09/21 a 12/22, com planilha Excel vinculada à pág. 11;
- Anexo 3 - Conclusão Fiscal: Cruzamento entre as informações das administradoras de cartão e as vendas declaradas pelo contribuinte, com planilha Excel vinculada à pág. 13;
- Anexo 4 - Cálculo Proporção ST: Detalha os cálculos efetuados para se chegar na proporção utilizada no Anexo 3 (Conclusão Fiscal), em cada período, entre o Faturamento Omitido ST e o Faturamento Omitido Total. Os cálculos tomam como base as NF-e de entrada, excluindo as entradas referentes a uso/consumo e ativo permanente, além das operações que não dizem respeito a compra para revenda ou industrialização, com planilha Excel vinculada à pág. 13;
- Anexo 5 - Ajuste da Multa Isolada: Detalha os cálculos utilizados para se chegar ao valor final da MI, considerando os limites impostos pela legislação em vigor. Ajuste da Multa Isolada: Detalha os cálculos utilizados para se chegar ao valor final da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MI, considerando os limites impostos pela legislação em vigor, com planilha Excel vinculada à pág. 14;

- Anexo 6 – Termo de Exclusão do Simples Nacional, às págs. 15/17;
- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração à Autuada e correspondente Documento de Ciência em 28/08/23, às págs. 18/20;
- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração ao Coobrigado e correspondente Documento de Ciência em 04/09/23, às págs. 21/23.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 25/40, anexando documentos às págs. 41/4.183.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 4.184/4.189.

DECISÃO

Como relatado, a autuação trata da constatação de que a Autuada, no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, deu saída em mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as saídas declaradas pelo Contribuinte ao Fisco e os valores constantes em extratos fornecidos por administradora de cartões de crédito e/ou débito, deixando de recolher ICMS devido.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, todos da Lei nº 6.763/75.

Cumprido de início ressaltar que, em preliminar, a Impugnante pede a nulidade do lançamento, alegando que a infração descrita na peça fiscal está relacionada à suposta realização de saídas de mercadorias sem a respectiva emissão de documento fiscal ou pagamento do ICMS correspondente.

Aduz não haver nenhum indicativo da ausência de emissão dos referidos documentos, tampouco de eventual falta de recolhimento de imposto.

Considera que a Fazenda entendeu pela existência de irregularidade, motivada apenas por presunções.

Como esse tema é afeito ao mérito, assim será tratado neste acórdão.

O Contribuinte encontra-se inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob o número 001083500.01-68 e classificado no CNAE principal 4754-7/01 – comércio varejista de móveis, bem como no CNAE secundário 4752-1/00 – comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, o que leva à presunção de que realize atividades de circulação de mercadorias que constituam fato gerador do ICMS.

Relevante se mostra ainda destacar que, desde 05/08/08 a 30/06/22, o Contribuinte esteve como optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123/06.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante considera que o Fisco entendeu pela existência de irregularidade, motivada apenas por presunções, citando o art. 89 do RPTA.

Enfatiza que o Auto de Infração deverá ser declarado nulo, porque partiu de premissas equivocadas e realizou deduções que contrariam a lógica dos fatos.

Em especial, menciona a equivocada fundamentação e a ausência de infração à norma legal, pela devida emissão dos documentos fiscais e pelo efetivo adimplemento do ICMS.

Entende que, conforme demonstram as notas fiscais anexas, tanto a aquisição de mercadorias, quanto as vendas foram devidamente tributadas.

Cita que houve sim a emissão dos cupons fiscais, bem como o recolhimento do ICMS correspondente.

Assinala que não se pode autorizar que a lavratura do Auto de Infração seja baseada unicamente na não apresentação dos documentos solicitados à Requerente, quando da absoluta impossibilidade de fornecê-los no prazo de 72 horas estipulado pelo Fisco.

Considera que o órgão fazendário presumiu que tais documentos nunca existiram, arbitrando os valores referentes às saídas, pela utilização dos valores fornecidos pelas operadoras de cartões de crédito/débito.

Entende que a mera presunção da Fazenda Pública, não pode ser considerada embasamento para justificar a lavratura de Auto de Infração, bem como iniciar processo de exclusão de ofício do Simples Nacional.

Contudo, razão não assiste à Impugnante.

De início, a Fiscalização esclarece que o arbitramento efetuado na presente autuação não se deu pela falta de entrega da documentação solicitada no AIAF, mas pela constatação de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Há que se considerar, ainda, que a planilha “Conclusão Fiscal - Operações de Crédito, Débito e Similares”, vinculada ao Anexo 3, traz em sua coluna “DAPI/DASN”, nas abas 2018 a 2022, as seguintes informações:

- PGDAS-D transmitidos, relativos aos meses de outubro de 2018 a junho de 2022;
- DAPIs transmitidas, relativas aos meses de julho a dezembro de 2022.

Nesta planilha, verifica-se que no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, o faturamento total declarado pela Autuada é inferior aos recebimentos informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito, ensejando um faturamento total omitido de R\$ 114.236,28 (cento e quatorze mil duzentos e trinta e seis reais e vinte e oito centavos).

A planilha “Conclusão Fiscal - Operações de Crédito, Débito e Similares” deixa claro, portanto, que, no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, o valor informado pelas administradoras de cartões foi maior do que o faturamento informado pelo Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A diferença apurada nessas operações de venda de mercadorias, entre valores recebidos via cartões de crédito/débito e valores declarados em PGDAS-D (de 10/18 a 06/22) e DAPI (de 07 a 12/22), demonstra que houve omissão de receita por parte da Autuada, como aponta a Fiscalização na peça fiscal.

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, V e VII e § 4º do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

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;

(...)

§ 4º Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

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, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente a totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas ou do Cadastro Nacional de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pessoas Jurídicas, ainda que não regularmente inscritas, cuja atividade ou relação com contribuinte inscrito indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoesdepagamento>.

(...)

Art. 13-A. As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares entregarão o arquivo eletrônico de que trata o art. 10-A deste anexo até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

(...)

§ 2º A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Ressalta-se que as informações prestadas por administradora de cartão de crédito/débito são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, inciso III do RICMS/02.

À vista da omissão de receita apurada, chega-se à aplicação do art. 136 do RPTA, que assim dispõe:

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, **será essa irregularidade considerada como provada.** (Grifou-se).

Sendo assim, os fatos geradores ocorridos no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, não levados à tributação resultam na comprovação da infração tipificada como “dar saída a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal”.

Caracterizada a referida infração, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02, veja:

Art. 89. **Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto,** inclusive o devido a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - **sem documento fiscal**, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal; (Grifou-se).

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

A Fiscalização menciona ainda que o montante do imposto foi incluído na base de cálculo conforme cálculos nas planilhas do Anexo I, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Quanto ao imposto exigido em decorrência da infração caracterizada, nota-se que, 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 deste regime especial de tributação, conforme disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XVIII - ICMS devido:

(...)

f) **na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;** (Grifou-se).

Já a alíquota aplicável às saídas realizadas pela Autuada é a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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

Passa-se, então, à análise dos demais argumentos apresentados pela Defesa.

A Impugnante assinala que *“no regime do Simples Nacional, o recolhimento de diversos impostos é unificado em uma única guia de pagamento. Dessa forma, independentemente de onde ocorreu a venda (filial ou matriz), o ICMS foi declarado e pago”*.

Adverte que *“as divergências apuradas pela Fazenda Pública se deram em função da substituição das máquinas de cartão de crédito de seis lojas”*.

Esclarece que *“ao substituírem as máquinas de cartão em todas as seis lojas, todos os pagamentos realizados por elas, foram registrados em um único CNPJ”*.

Menciona que *“no entendimento do Fisco, seis lojas vendiam e apenas uma faturava, ocasionando assim a omissão de tributação por parte de cinco lojas”*.

Aponta que *“de acordo com o extrato PGDAS do Simples Nacional, é evidente a comprovação de que houve a declaração e a tributação do ICMS”*.

Assinala que *“analisando mês a mês, do período de 09/10/2018 a 30/06/2022, verifica-se que o valor declarado/tributado supera e muito o valor autuado pelo Fisco”*. E aduz que *“justamente porque não foi considerado pelo Fisco os valores declarados pelo CNPJ que realizou o faturamento de todas as demais lojas”*.

E apresenta tabelas às págs. 28/29 onde constam dados de oito estabelecimentos da empresa.

Esclarece que *“as tabelas acima indicam os valores que foram declarados no PGDAS de cada CNPJ, e os valores demonstrados pelo Fisco através das movimentações de máquinas de cartão”*.

Adverte que *“quando analisado o total geral de todos os CNPJs, os valores declarados no PGDAS superam e muito os valores de cartão”*.

Entende ser possível *“afirmar de forma inequívoca que o ICMS foi devidamente declarado e quitado”*.

Menciona que a Autuada procedeu à denúncia espontânea em relação a uma de suas filiais, optando pelo parcelamento.

Acrescenta que “a Autuada ainda tomou as medidas necessárias para retificar prontamente a situação de suas máquinas de cartão, garantindo que cada estabelecimento esteja associado a uma máquina de cartão registrada em seu número de identificação fiscal individual (CNPJ)”.

Assim sendo, considera que “persistir no pagamento de valores previamente declarados e quitados, constitui uma violação do princípio do ‘bis in idem’, a medida em que o Fisco está impondo à Autuada o ônus de quitar o ICMS repetidamente sobre o mesmo fato”.

Note-se que o ponto central da tese da Impugnante foi a alegação de que foram utilizadas máquinas de cartão de crédito/débito de um estabelecimento em outro.

Entretanto, como afirma a Fiscalização, esse tipo de prática comercial não é permitido pela legislação tributária.

Cada estabelecimento do Contribuinte possui uma inscrição estadual distinta, justamente por se tratar de uma unidade autônoma, um domicílio tributário.

Nesse sentido, cabe citar o disposto no art. 11, § 3º, inciso II c/c art. 25, ambos da Lei Complementar nº 87/96, dois quais deflui que os estabelecimentos de uma mesma razão social são distintos para fins de determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS e, conseqüentemente, quanto à apuração autônoma do ICMS. Veja-se:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

(...)

Art. 24. **A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto.** As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

(...)

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, **os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento**, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Grifou-se).

Em sintonia com a legislação supra, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 24, assim dispõe sobre a autonomia dos estabelecimentos:

Art. 24. **Considera-se autônomo cada estabelecimento** produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, **comercial** e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte. (Grifou-se). (Grifou-se).

Por sua vez, os arts. 59 e 61 do RICMS/02 assim preceituam:

Art. 59. **Considera-se autônomo:**

I - **cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;**

(...)

Art. 61. **O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:**

I - **tratando-se de mercadoria** ou bem:

a) **o do estabelecimento onde se encontra, no momento da ocorrência do fato gerador;** (Grifou-se).

Mencione-se, ainda, o art. 75, § 1º da Lei nº 10.406/02 - Código Civil, que estabelece que tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados:

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:

(...)

§ 1º **Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.** (Grifou-se).

Dessa forma, em respeito ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, para cumprimento de suas obrigações tributárias, cada estabelecimento do mesmo contribuinte deve apresentar escrituração e apuração distinta de suas operações salvo

se, na forma da legislação aplicável, houver concessão para procedimento diverso, o que não se verifica no presente caso.

Note-se que cada máquina de cartões de crédito/débito identifica o estabelecimento a que está vinculada. Ou seja, o registro de recebimento numa máquina de cartões associa este a um CNPJ específico.

Não há permissão para que um estabelecimento ceda sua máquina de cartões, para que outro estabelecimento a utilize como se própria fosse, pois não é possível admitir que registros de recebimento de uma máquina de cartões sejam desvinculados do CNPJ respectivo, para ser atribuído a outro CNPJ.

Conclui-se, portanto, que compartilhar máquinas de cartões de crédito/débito entre filiais fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Consequência natural deste princípio da autonomia dos estabelecimentos é a impossibilidade de que a obrigação tributária de um estabelecimento seja cumprida por outro.

Daí afastar-se a pretensão da Defesa de simplesmente comparar o faturamento total dos estabelecimentos de uma empresa com o somatório dos valores declarados por cada um deles.

Frise-se que o argumento da defesa é de que: *“as divergências apuradas pela Fazenda Pública se deram em função da substituição das máquinas de cartão de crédito de seis lojas. Isto porque, ao substituírem as máquinas de cartão em todas as seis lojas, todos os pagamentos realizados por elas, foram registrados em um único CNPJ”*.

Apesar de que este argumento tenha sido empregado na tentativa de afastar a autuação, não houve um esclarecimento sobre:

- quais lojas tiveram a substituição de máquinas;
- quantas eram as máquinas substituídas e para onde foram;
- em qual loja ou CNPJ foram lançados os pagamentos registrados nas máquinas das outras seis lojas.

A Impugnante apenas sugere que *“analisando mês a mês, do período de 09/10/2018 a 30/06/2022, verifica-se que o valor declarado/tributado supera e muito o valor autuado pelo Fisco”*. E aduz que *“justamente porque não foi considerado pelo Fisco os valores declarados pelo CNPJ que realizou o faturamento de todas as demais lojas”*.

Caberia esclarecer, ainda, como e por que esse procedimento foi adotado pela empresa. Se coube à contabilidade proceder o registro equivocado, ou se as máquinas substituídas foram, de fato, deslocadas para o estabelecimento que as concentrou.

A descrição da Defesa sobre o fato alegado é vaga e imprecisa.

Na tentativa de trilhar o caminho do argumento apresentado pela Defesa, é possível supor que esta queira afirmar que as máquinas substituídas tenham sido

levadas para um único estabelecimento, o qual concentrou os recebimentos em cartões das outras lojas.

Mas, mesmo que a Defesa não esclareça se teria havido a tradição das máquinas para um estabelecimento, ou o mero registro contábil das vendas em um único CNPJ, na prática, se confirmado o argumento, o efeito seria o mesmo. Ou seja, em ambas as alternativas o valor que tivesse sido registrado como recebimento nessas máquinas teria sido lançado no faturamento de um único CNPJ.

Plausível a hipótese de que as máquinas substituídas tivessem sido “emprestadas” à uma única loja.

Saliente-se, no entanto, que analisando as planilhas apresentadas pela Defesa às págs. 28/29, observa-se não ser possível, matematicamente, comprovar a alegação de que **“ao substituírem as máquinas de cartão em todas as seis lojas, todos os pagamentos realizados por elas, foram registrados em um único CNPJ.”**

Reelaborado o argumento da Defesa, seria como se um cliente tivesse ido ao estabelecimento que recebeu as máquinas dos outros estabelecimentos; e o cliente tivesse registrado seu pagamento da compra de mercadorias que realizou em uma destas máquinas; sendo assim, o respectivo pagamento foi registrado, via PGDAS-D ou DAPI, em um único CNPJ, no CNPJ do estabelecimento que recebeu e utilizou estas máquinas de cartões.

Por outro lado, as administradoras de cartões teriam informado aquele pagamento do cliente no CNPJ do estabelecimento ao qual estava vinculada a respectiva máquina de cartões de crédito/débito, e não no CNPJ do estabelecimento que realizou a venda.

Mesmo se for este o argumento da Impugnante, a análise da planilha leva a resultado distinto do que esta alega.

Apesar de que a Defesa não informe qual seria o estabelecimento que teria, supostamente, recebido as máquinas de cartões de outros estabelecimentos, por coerência com os números apresentados, presume-se que, se o que afirma a Impugnante tivesse de fato acontecido, teria que ser o estabelecimento de CNPJ de final 0002-04, pelas seguintes razões:

- por ser o estabelecimento de maior faturamento;
- por estar entre os estabelecimentos não autuados pela irregularidade de dar saída a mercadorias desacobertadas;
- e ainda por ser um estabelecimento para o qual não haveria, na planilha apresentada pela Impugnante às págs. 28/29, registro de recebimentos mediante cartões de crédito, o que justificaria o suposto empréstimo.

Note-se que foram autuados os de CNPJ de finais 0001-15, 0003-87, 0004-68, 0005-49, 0006-20 e 0008-91, mas não os estabelecimentos de CNPJ finais 0002-04 e 0007-00, sendo que este último tem faturamento bem menor do que o de CNPJ final 0002-04.

Sob o ponto de vista matemático, para que este argumento pudesse ser comprovado, como pretende a Impugnante, seria indispensável que todos os seus estabelecimentos emitissem documentos fiscais para todas as operações de saída que realizam.

Sendo assim, o valor que é atribuído ao estabelecimento autuado “por diferença entre o recebimento via cartões e faturamento declarado”, seria identificado como faturamento a mais do estabelecimento que teria recebido as máquinas. No somatório dos registros em máquinas das lojas seria, portanto, igual ao faturamento declarado acrescido no estabelecimento que recebeu as máquinas.

No entanto, a análise das planilhas às págs. 28/29 não permite estabelecer essa correlação matemática, pois as informações sobre valores recebidos via cartões, transmitidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, não correspondem ao incremento ou redução do faturamento do estabelecimento que teria recebido as máquinas de CNPJ final 0002-04.

Como se verifica em análise da tabela apresentada pela Impugnante, os movimentos para mais e para menos do faturamento no estabelecimento CNPJ 0002-04 não correspondem aos valores apurados como omissão de receita nos demais estabelecimentos.

A falta de conexão lógica entre esses fatores descaracteriza a vinculação entre estabelecimentos que a Impugnante pretendia provar, mesmo que não respaldada pela legislação que estabelece a autonomia dos estabelecimentos.

Destaque-se, ainda, que a Defesa não trouxe elementos de prova que vinculassem cada registro de recebimento via cartões de crédito/débito com a nota fiscal correspondente emitida.

À vista desses fatos, não há que se falar em *bis in idem*, já que os tributos supostamente recolhidos por um estabelecimento não têm relação com as obrigações tributárias dos outros.

Frise-se ainda que a Defesa menciona que apresentou Termo de Autodenúncia para o estabelecimento de IE nº 001083500.05-75 e CNPJ final 0007-00 (vide pág. 30), que, como dito, não se encontra entre os estabelecimentos autuados.

Verifica-se no SICAF que o Termo de Autodenúncia é o de nº 05.000331461-96, no qual o Contribuinte declara que **“promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais por meio de vendas com cartões de débito/crédito”**.

O fato de ter a Impugnante apresentado Termo de Autodenúncia, confessando ter dado saída em mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apenas reforça a comprovação de que essa prática era cotidiana em estabelecimentos da empresa.

Quanto às providências que alega a Defesa ter tomado, cabe advertir que as mesmas podem evitar as inconsistências em relação às operações futuras, mas não corrigem as irregularidades cometidas no período que foi objeto da autuação.

Não tendo tido sucesso em provar que os valores recebidos via cartões de crédito/débito já foram devidamente declarados e o imposto correspondente recolhido, resta caracterizada a infração de saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, o que resulta na apuração do imposto fora do regime especial de tributação do Simples Nacional, conforme disposto no já mencionado art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “F” da Lei Complementar nº 123/06.

A exigência do ICMS leva à obrigação de cobrar também a Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - **havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto**, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se).

A partir da comprovação nos autos de que a Impugnante efetuou saídas em mercadorias desacobertas de documento fiscal, correta é, ainda, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação**; (Grifou-se).

A Impugnante pede revisão das multas aplicadas, pois, no seu entendimento, além de não serem devidas, extrapolam em muito o limite legal e a jurisprudência pátria.

Alega que cabe o reconhecimento pelo Fisco de que houve o efetivo pagamento do tributo pela Autuada. Sendo assim, entende que a consequência lógica é o não cabimento da aplicação da Multa de Revalidação.

Acrescenta que o Supremo Tribunal Federal reconhece a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco também às multas tributárias. Nesse sentido, aduz que a Corte Suprema considerou arbitrária a multa moratória fixada em percentual acima de 20% (vinte por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defende que a Multa de Revalidação no caso em tela, caso eventualmente superado os fundamentos para seu afastamento integral, deve ser reduzida de 50% (cinquenta por cento) para 20% (vinte por cento), sem prejuízo da redução proporcional dos juros de mora.

Quanto à Multa Isolada, conclui que esta não pode ser superior a 100% (cem por cento) do crédito tributário exigido pelo ente tributário ativo, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais de Justiça.

Adverte que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais entende que as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito são consideradas documentos fiscais, de modo que não pode haver imposição de multa isolada pela não emissão de documentos fiscais.

Ressalta que a cumulação das duas multas aplicadas ao caso concreto, totalizam o percentual de 250% (duzentos por cento), caracterizando sem sombras de dúvidas o efeito confiscatório disposto pela Constituição Federal em seu art. 150, IV.

Portanto, defende que caso seja entendido pela aplicação da Multa Isolada, o seu valor deve ser reduzido de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto, para 40% (quarenta por cento) do valor do imposto, conforme determina a legislação e, subsidiariamente, caso este não seja o entendimento, seja reduzida para 100% (cem por cento) do valor do imposto, de acordo com o entendimento consolidado da jurisprudência pátria.

Contudo, não cabe razão à Impugnante.

Esclareça-se que a Multa Isolada foi calculada aplicando-se o percentual de 40% (quarenta por cento) **sobre o valor da operação**, como disposto no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 acima transcrito. **Esse dispositivo não prevê a aplicação do percentual de 40% sobre o valor do imposto, como afirmado pela Defesa.**

Porém, como o valor da Multa Isolada, calculado conforme acima, ultrapassa o limite previsto no § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por força deste, coube, então, à Fiscalização adotar a apuração do valor correspondente a duas vezes o valor do ICMS devido, para substituir o valor anterior.

Ainda em relação 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 da falta de recolhimento do ICMS 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II da mencionada lei.

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

O sócio-administrador, Luiz Carlos Ramalho Filho foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação.

A Defesa advoga que este não se enquadra nos requisitos descritos nos dispositivos mencionados na peça fiscal, uma vez que não houve a realização de vendas sem emissão de notas fiscais.

Assinala que a mera função de sócio-administrador não acarreta a sua responsabilização automática por eventual débito fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta que não há a mínima prova de que o Coobrigado agiu com dolo ou intenção de fraudar o Fisco. Sendo assim, pede por sua exclusão do polo passivo da obrigação.

O sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

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:

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

Cabe ressaltar que, conforme informações do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), desenvolvido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, desde 19/07/12, o Coobrigado é sócio-administrador da sociedade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e

Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Destaca-se, ainda, o teor da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, que estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como Coobrigado, sendo expresse quanto à inclusão nos casos de autuação embasada em saídas desacobertas de documentação fiscal.

Assim, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

No que concerne à exclusão de ofício da Contribuinte do regime do Simples Nacional, o procedimento da Fiscalização encontra-se correto, tendo em vista a comprovação de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, de forma reiterada, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI e §§ 1º, 3º e 9º, inciso I da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, §§ 3º e 6º,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 140, de 22/05/18. Veja-se a legislação mencionada:

Lei Complementar nº 123/06

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XI - houver descumprimento 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 140/18

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

d) ter a empresa incorrido em práticas reiteradas de infração ao disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006;

(...)

j) se for constatado que a empresa, de forma reiterada, não emite documento fiscal de venda ou prestação de serviço, observado o disposto nos arts. 59 a 61 e ressalvadas as prerrogativas do MEI nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106; e

(...)

§ 3º A ME ou a 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 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, em um ou mais procedimentos fiscais; ou

(...)

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. 83 da Resolução CGSN nº 140/18, que o contencioso administrativo relativo à exclusão de ofício é de competência do ente federativo que a efetuar. Deverão ser observados os seus dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais, inclusive quanto à intimação do contribuinte, conforme §§ 1º e 2º do art. 83 da Resolução CGSN nº 140/18.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, a Contribuinte foi intimada do “Termo de Exclusão” juntamente com o Auto de Infração, impugnando a sua exclusão na mesma peça em que contestou o lançamento, respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Registra-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CCMG) julga as exigências fiscais (motivação da exclusão) e, posteriormente, a exclusão em si. Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, a exemplo do Acórdão nº 24.419/23/1ª:

ACÓRDÃO Nº 24.419/23/1ª

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, DEVIDO À SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE CONFRONTO ENTRE OS VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS FORNECIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO E AS VENDAS DECLARADAS PELA AUTUADA À FISCALIZAÇÃO NA PLANILHA “DETALHAMENTO DE VENDAS”, NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL - DECLARATÓRIO (PGDAS-D) E NO LIVRO DE REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDIMENTO CONSIDERADO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISOS I, V 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, SENDO ESTA ÚLTIMA MULTA ADEQUADA AO DISPOSTO NO INCISO I DO § 2º DO CITADO ARTIGO.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. ESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CORRETA É A SUA EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 29, INCISOS V E XI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06, C/C O ART. 76, INCISO IV, ALÍNEA "J" DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 94/11.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO RELATIVA À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÕES UNÂNIMES.

Vale dizer que a exclusão da Autuada do Simples Nacional encontra-se devidamente motivada e foram observados os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, o que torna regular o referido ato, estando, ainda, respaldado tal procedimento pela jurisprudência do E. TJMG. Examine-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - VENDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PRÁTICA REITERADA - PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO - RECURSO DESPROVIDO. 1. A LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, QUE

INSTITUIU O ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE, PREVÊ A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, QUANDO DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL DE VENDA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DE FORMA REITERADA. 2. CONSTATADAS AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A EXCLUSÃO DA EMPRESA AGRAVANTE DO SIMPLES NACIONAL ENCONTRA-SE DEVIDAMENTE MOTIVADA. 3. SEM ELEMENTOS PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO, HÁ QUE SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU A LIMINAR DE REINCLUSÃO DA IMPETRANTE NO PROGRAMA. 4. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - AGRADO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.23.049062-5/001, RELATOR(A): DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 04/07/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/07/2023)

Quanto ao termo de Exclusão do Simples Nacional, a Defesa cita o dispositivo da Lei Complementar nº 123/06 que trata do conceito de prática reiterada.

Reitera que a Autuada não cometeu nenhuma infringência à legislação tributária, que justifique a aplicação da penalidade de exclusão de ofício do Simples Nacional.

Aduz que para a configuração da reincidência, para fins de exclusão do Simples Nacional, é imprescindível a existência de decisão definitiva contrária ao contribuinte relativa à mesma infração, no prazo de cinco anos, o que não se verifica no caso concreto.

Desse modo, entende inexistir fundamento legal que justifique a exclusão da sociedade do Simples Nacional, de modo que o Auto de Infração deve ser anulado ou ao menos revisto quanto a este ponto.

Contudo, razão não assiste à Impugnante.

Conforme § 9º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06 acima transcrito, a prática reiterada é a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, verificadas em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração.

O conceito de período de apuração aqui é essencial para a compreensão do alcance da norma. No âmbito do ICMS, a apuração do imposto devido é feita em periodicidade mensal, o que leva à compreensão de que se o contribuinte pratica um delito, como no caso, de dar saída a mercadorias desacobertadas de documento fiscal, por dois ou mais meses, consecutivos ou alternados, a prática reiterada estará caracterizada.

Contudo, para a prática reiterada, exige-se ainda:

- que as infrações sejam idênticas: no presente caso, o imposto exigido na peça fiscal decorre da falta de recolhimento do mesmo, tendo em vista que restou provado que a Autuada omitiu receita com o intuito de não levar à tributação parte das

vendas de mercadorias comercializadas, e assim procedeu usando como artifício a não emissão de documento fiscal a cada saída de mercadorias que realizava.

Essa foi a infração cometida no mês de novembro de 2018 e nos períodos de 01/10/21 a 31/03/22 e de 01/05/22 a 30/11/22, conforme se verifica no Demonstrativo do Crédito Tributário, à pág. 02 dos autos, ou seja, a Autuada praticou o mesmo delito durante um longo período, mesmo considerando os meses intercalados para os quais não há exigências fiscais.

Portanto, o primeiro mês em que se constatou a saída desacobertada foi novembro de 2018, o que se confirma também pela análise do Anexo 3. Já o segundo mês de ocorrência da infração, que caracteriza a prática reiterada, foi o mês de outubro de 2021. Sendo assim, correta a indicação de que os efeitos da exclusão devem se iniciar em 01/10/21, conforme registro no Termo de Exclusão à pág. 16/17.

Note-se que não há na redação do § 9º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06 a exigência pretendida pela Defesa de que haja prova de **decisão definitiva contrária ao contribuinte** relativa à mesma infração, no prazo de cinco anos.

Na falta de tal condição, compreende-se que, como no presente caso, a legislação vigente tensiona punir com a exclusão aquele infrator que por dois períodos de apuração do imposto, consecutivos ou alternados, pratique delitos idênticos.

Esclarece que a Autuada não é mais optante do regime tributário do Simples Nacional. Mudou desde o dia 01/07/22, razão pela qual, não há que se falar em exclusão de ofício de um regime que não é mais o atual.

No entanto, tendo em vista que não houve a ocorrência de idênticas infrações formalizadas por intermédio de Auto de Infração conforme determina a legislação, considera que não pode a Autuada ser penalizada ou até mesmo ser impedida, caso queira voltar a optar pelo Simples Nacional.

A possibilidade de retorno do contribuinte ao regime de tributação do Simples Nacional também é tratada na Lei Complementar nº 123/06.

Seu art. 29, inciso V da Lei Complementar nº 123/06, dispõe que a exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar.

Já o § 1º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06 dispõe que 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.

Após esse prazo e desde que cumpra demais condições previstas na legislação já citadas, poderá o Contribuinte retornar ao regime do Simples Nacional.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aleandro Pinto da Silva Júnior (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2023.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D

24.580/23/1ª