

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.117/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003750176-30
Impugnação: 40.010157959-93, 40.010157960-78 (Coob.)
Impugnante: Speciali Pizza Bar Ltda
IE: 062130805.00-02
Ronaldo Luiz Fernandes (Coob.)
CPF: 790.758.606-25
Proc. S. Passivo: Braulio Pedercini de Castro/Outro(s), Daniel de Magalhães Pimenta/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

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 - Declaratório (PGDAS-D) e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito e nas Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMPs). Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I, V e VII do RICMS/02 e art. 159, incisos I, V e VII do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, observado o limite do § 2º, inciso I da citada lei. Relativamente às saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigência somente da referida Multa Isolada, observado o citado limite.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - 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 poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO - PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Correta a exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos do art. 29, incisos V e XI, § 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06 c/c art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j”, da Resolução CGSN nº 140/18.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/08/20 a 31/01/24, apuradas mediante confronto entre os valores declarados pela Contribuinte à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) e os valores referentes às operações dos códigos de número 1 – crédito, 2 – débito, 4 - transferência de recursos e 6 - PIX, obtidos por informação das empresas administradoras de cartões de débito e/ou crédito e nas Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMPs).

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55.

Em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da referida multa isolada, observado o citado limite.

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, 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 Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18 (Termo de Exclusão do Simples Nacional às págs. 24/25).

Registra-se ademais que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio-administrador da empresa autuada nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei (realizar vendas sem emitir documento fiscal).

Da Impugnação

Inconformados, Autuada e Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do e-PTA (págs. 44/82 e 84/122 – arquivos iguais), com os seguintes argumentos, em síntese:

- afirmam que há *“necessidade de reforma do crédito tributário e da penalidade de exclusão do Simples Nacional aplicada, na medida em que não houve sonegação por parte da Impugnante, que emite religiosamente todos os documentos fiscais referentes às operações por ela realizados”*;

- entendem que *“as supostas diferenças encontradas decorrem de entradas financeiras que não constituem faturamento da Impugnante, mas sim meros ingressos de valores pertencentes a terceiros, quais sejam as gorjetas concedidas por clientes, que não se incluem no valor da venda e são repassadas aos colaboradores da empresa”*;

- argumentam, ainda, que no *“caso das vendas realizadas por meio de plataformas digitais, como IFOOD, boa parte dos valores pagos pelo cliente não*

configura receita da Impugnante, não podendo esta grandeza ser considerada para fins de apuração do faturamento, e conseqüentemente, do ICMS devido pela empresa”;

- destacam que “*não subsistem razões para a imputação de corresponsabilidade ao sócio-administrador também Impugnante, na medida em que não se demonstram atos ultra vires ou com excesso de poder que possam levar à sua responsabilização*”;

- asseveram que “*não houve as alegadas saídas desacobertas de documentação fiscal no período fiscalizado, na medida em que os movimentos financeiros demonstrados nos relatórios utilizados pela auditoria fiscal para fundamentar a autuação são plenamente justificados, e não configuram omissões dolosas que possam caracterizar sonegação por parte da contribuinte*”;

- seguem descrevendo que “*as movimentações financeiras descritas nos relatórios utilizados pelo Fisco apontam a existência, basicamente, de entradas financeiras de valores decorrentes de operadoras de cartão de crédito e débito, bem como operadoras de serviço de alimentação (tickets e vales) e empresas de entrega de refeição por meio de internet*”. Mas, entendem que a totalidade desses valores não devem compor o faturamento da empresa;

- apontam que “*legislação de regência no estado de Minas Gerais, fundamentada no Convênio ICMS nº 125, de 16 de dezembro de 2011, define que as gorjetas relativas ao fornecimento de alimentação e bebidas por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS, desde que limitadas a 10% do valor da conta final*”;

- argumentam que o faturamento omitido, definido na planilha de Conclusão Fiscal do e-PTA, corresponde a cerca de 7,37% do valor do faturamento no período e que, assim, “*resta claro que grande parte dos valores que compõem os 7,37% correspondem justamente às gorjetas concedidas pelos clientes da Impugnante*”, que “*não devem compor a base de cálculo do ICMS recolhido pela empresa*”;

- salientam que nas vendas realizadas no âmbito das plataformas eletrônicas de entrega de alimentação, como IFood, “*o valor da refeição vendida ao consumidor final, e que compõe o cupom fiscal correspondente, é menor do que o valor pago à plataforma pelo consumidor final*”, por incluir taxa de entrega e taxa cobrada pela plataforma pela intermediação, que consideram como “*ingressos financeiros*”, mas “*não gravados pelo ICMS*” e que “*não compõem o faturamento da Impugnante*”;

- dessa forma, consideram que “*os valores de gorjetas, que normalmente correspondem a 10% das operações de um restaurante, além das taxas incidentes nas operações realizadas nas operações realizadas no âmbito das plataformas eletrônicas, correspondem à diferença entre o valor de faturamento gravado pelo ICMS da impugnante e o valor dos ingressos descritos nos relatórios apresentados na autuação fiscal*”;

- discorrem que “*ao contrário do definido na conclusão fiscal, no AI e no TESN, não existe omissão dolosa por parte da Impugnante, não havendo como sustentar a imputação fiscal, as pesadas penalidades de multa isolada e de revalidação, e principalmente a exclusão da empresa do Simples Nacional*”;

- reafirmam que “todas as operações de venda a consumidor final realizadas pela Impugnante são lastreadas por documentos fiscais”. Nessa linha, destacam que “os ingressos financeiros definidos nos relatórios descritos na autuação fiscal contemplam, efetivamente, todas as vendas realizadas pelo Contribuinte e descritas em suas declarações e demonstrações contábeis e fiscais”;

- concluem afirmando que “os valores apontados como diferenças pela auditoria fiscal configuram meros ingressos que não podem ser considerados receita de venda de mercadorias, não havendo a suposta sonegação argumentada pelo Fisco”;

- tornam a afirmar que “grande parte da diferença apontada pelo Fisco e que comprovaria a suposta sonegação fiscal, em verdade, não configura matéria tributável ou sequer destacável em documento fiscal de venda, pois não possui tal natureza jurídica”, citando os arts. 43, § 7º e inciso XXII do RICMS/02 e art. 12, inciso IX c/c § 6º do RICMS/23, que “expressamente excepcionam as gorjetas da base de cálculo do imposto estadual”;

- apresentam, ainda, a Consulta Contribuintes nº 23 de 2019, para demonstrar “a não tributação das gorjetas concedidas pelos clientes de restaurantes e assemelhado”;

- reforçam que “o pagamento de gorjeta no valor de 10% da conta é um hábito quase universal, e se encontra presente em quase todas as vendas realizadas pela Impugnante”. Para demonstrar que o pagamento de gorjetas é prática corriqueira, anexam “parte dos comprovantes de pagamento das gorjetas aos colaboradores”, que são alguns contracheques desses colaboradores com rubrica de gorjetas na sua composição;

- argumentam que como o percentual de faturamento omitido em relação ao faturamento total no período “é inferior aos 10% do valor da conta definidos no regulamento de ICMS do Estado”, “existem fundamentos jurídicos robustos que afastam a alegação de sonegação proposta pelo Fisco mineiro”;

- reafirmam que “taxas e encargos previstos pelas plataformas de intermediação de alimentação, tais como IFOOD e semelhantes, que não deveriam ser incluídas na base de cálculo do ICMS, por não se tratar de grandezas que compõem o valor da operação de venda de mercadorias”. Além disso, retornam ao argumento de que “os valores referentes às entregas/frete, por não serem contratados pela Impugnante, não deveriam ser considerados no cômputo do faturamento e do ICMS devido na operação”;

- consideram que “deve ser reconhecida a ausência de dolo e intuito de fraude de sua conduta, de forma a afastar as hipóteses de aplicação das penalidades de multa isolada e de revalidação, bem como a penalidade de exclusão do Simples que, à evidência, inviabilizaria a continuidade das atividades da Impugnante”;

- afirmam que “deve ser ainda reconhecido o excesso da multa isolada e de revalidação, em face de seus efeitos claramente confiscatórios, devendo ser aplicados os parâmetros definidos pelo Supremo Tribunal Federal, quais sejam o de 100% e 20% do valor do tributo apurado, respectivamente”;

- aduzem que “o sócio-administrador ora Impugnante não agiu com excesso de poderes ou com dolo, não podendo ser a ele atribuída a responsabilidade pelos créditos tributários cobrados da sociedade da qual é controlador”;

- afirmam que tal dispositivo faculta ao contribuinte “a oportunidade de regularizar sua situação fiscal, sem a imposição das nefastas consequências da exclusão do Simples Nacional”;

- entendem que “o exame das provas documentais anexadas “é bastante para demonstrar a impropriedade das conclusões fiscais”, por restarem claras duas questões, “ausência de saídas descobertas de documentação fiscal” e “ausência de dolo e intuito de fraude que pudessem levar à aplicação das penalidades de multa de revalidação, isolada e exclusão do simples nacional”;

- requerem o provimento da impugnação para “afastar a imputação fiscal e as penalidades aplicadas no Auto de Infração e no Termo de Exclusão do Simples Nacional”, bem como, que “seja excluída a responsabilidade tributária do sócio-administrador impugnante”, e que “seja reformada a decisão de exclusão da empresa do Simples Nacional, tornando sem efeito o ato anteriormente emitido pela auditoria fiscal”.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação, para afastar a imputação fiscal, as penalidades aplicadas e a exclusão do Simples Nacional e, caso ultrapassados os argumentos, que seja reconhecido o excesso das multas e do imposto aplicado, reformando-se a autuação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 1.294/1.315, pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 3ª Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de págs. 1.318, para que a Impugnante apresentasse as notas fiscais de saída emitidas, demonstrando a rubrica referente às gorjetas.

Cientificada do referido despacho, a Autuada apresenta os documentos às págs. 1.323/5.269.

Por fim, a Fiscalização se manifesta a respeito às págs. 5.270/5.274, pedindo que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/08/20 a 31/01/24, apuradas mediante confronto entre os valores declarados pela Contribuinte à Fiscalização no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D) e os valores referentes às operações dos códigos de número 1 – crédito, 2 – débito, 4 - transferência de recursos e 6 - PIX, obtidos por informação das empresas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administradoras de cartões de débito e/ou crédito e nas Declarações de Informações de Meios de Pagamento (DIMPs).

Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55.

Em relação às saídas sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da referida multa isolada, observado o citado limite.

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão da Contribuinte do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, 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 Resolução CGSN nº 140, de 22/05/18.

Registra-se ademais que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, o sócio-administrador da Autuada.

Cumprido destacar que a Fiscalização, ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito e/ou débito (informadas pela administradora dos cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares) com as saídas por meio de tais cartões, declaradas pela Contribuinte, apurou vendas desacobertas de documentos fiscais, no período autuado.

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, do RICMS/02 e art. 159, incisos I, V e VII, do RICMS/23, nos seguintes termos:

RICMS/02

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal 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;

(...)

Registra-se que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02 e arts. 17 e 21 da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo VII - Parte 1

Art. 10-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade 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/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

(...)

Art. 13-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão os arquivos eletrônicos de que tratam os arts. 10-A e 10-B desta parte, até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior, nos termos previstos em ato Cotepe/ICMS.

(...)

§ 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.

RICMS/28 - Anexo V - Parte 2

Art. 17 - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da SEF, <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

Parágrafo único - Os arquivos eletrônicos previstos no caput serão dispensados quando se referirem às operações e às prestações realizadas pelos estabelecimentos das próprias administradoras dos cartões ou por estabelecimentos de empresas coligadas, desde que tais estabelecimentos mantenham e promovam a entrega do arquivo eletrônico previsto no art. 8º desta parte. art.17.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21 - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão o arquivo eletrônico previsto no art. 20 desta parte até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior.

§ 1º - As empresas previstas no caput:

I - deverão validar, assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, utilizando o programa disponível no endereço eletrônico <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>, observando que a assinatura deve se dar por meio de certificado digital, tipo A1, emitido por autoridade certificadora credenciada pela ICP-Brasil;

II - poderão utilizar outro programa ou recurso diferente do previsto no inciso I para assinar digitalmente e transmitir o arquivo eletrônico, mediante autorização da SEF.

§ 2º - A omissão de entrega das informações previstas no 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 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 e art. 93, incisos II e III do RICMS/23.

Repita-se, por oportuno, que as saídas de mercadorias não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das informações apresentadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito, estando o cálculo demonstrado na planilha de págs. 20 (Anexo 8 do e-PTA).

A Autuada é empresa que se dedica à atividade de restaurante e optante pelo regime de tributação do Simples Nacional desde 01/07/07.

Está, portanto, submetida à obrigação de emitir documento fiscal a cada operação de saída que realizar.

Esta obrigação se encontra prevista no art. 26, inciso I da Lei Complementar 123/06, que assim dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar 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;

(...)

O ICMS incide sobre a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar, conforme disposto no art. 1º, inciso I do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02.

A obrigatoriedade de emitir documento fiscal correspondente a cada operação realizada, assim como a obrigação de pagar o imposto devido, encontram-se previstas no art. 16, incisos VII e IX da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir de remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada;

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária.

(...)

Tais obrigações encontram-se reproduzidas no art. 96 do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

(...)

A obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, na hipótese de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito, encontra-se também prevista no § 2º do art. 12 do Anexo V do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Na hipótese em que o pagamento seja efetuado por meio de cartão de crédito, o contribuinte deverá emitir nota fiscal com as indicações do nome da Administradora e do número do respectivo comprovante.

(...)

Contudo, ao confrontar as vendas mensais realizadas por meio de cartão de crédito/débito, informadas pelas administradoras dos cartões, com as saídas realizadas pela Autuada, a Fiscalização constatou a existência de vendas desacobertas de documentos fiscais, nos meses de agosto de 2020 a janeiro de 2024.

Em sua defesa, os Impugnantes argumentam que a sistemática de venda de alimentos fornecidos por restaurantes envolve uma prestação de serviço do aplicativo, que deveria ser excluída da base de cálculo do ICMS no presente caso.

Alegam, ainda, não terem sido excluídos, da base de cálculo do imposto, os valores relativos às gorjetas.

Quanto à alegação de impossibilidade da inclusão da taxa dos apps e a taxa de entrega na base de cálculo do ICMS devido pelos restaurantes, veja-se o que diz o RICMS/02 sobre a utilização do valor total cobrado do cliente ao fornecer alimentação, bebida ou outra mercadoria pelo bar/restaurante, como base de cálculo para apuração do ICMS:

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:

(...)

VI - no fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria por bar, restaurante ou por qualquer estabelecimento que explore tal atividade, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço, observado o disposto no item 21 da Parte 1 do Anexo IV;

(...)

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b) a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, na formação da base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentação, deverão ser consideradas todas as importâncias recebidas, inclusive o frete e qualquer outra despesa.

Quanto à alegação de que o Fisco não considerou que dentre os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito estariam os valores referentes a gorjetas, os quais deveriam ser decotados das exigências, com efeito, o § 7º do art. 43 do RICMS/02 prevê que não se inclui na base de cálculo do imposto o valor da gorjeta relativa ao fornecimento de alimentação e bebidas por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta.

RICMS/02

Art. 43. (...)

§ 7º Não se inclui na base de cálculo do imposto o valor da gorjeta relativa ao fornecimento de alimentação e bebidas por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta.

(...)

Importante ressaltar, que para se configurar que a rubrica gorjeta se prende efetivamente a uma retribuição pelo serviço prestado e que seria distinta dos valores decorrentes das operações com as mercadorias ao qual estaria vinculada, há que haver uma efetiva comprovação por parte daquele que a interessar, com o seu devido registro na escrituração e nos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento, conforme determina a própria Consulta de Contribuinte nº 023/2019, anexada à Impugnação:

Consulta de Contribuinte nº 023/2019

(...)

1 - Sim, conforme previsto no § 7º do art. 43 acima transcrito, há exclusão da base de cálculo do imposto do valor da GORJETA, desde que limitada a 10% (dez por cento) do valor da conta.

Assim, no caso em questão, o valor excedente aos 10% concedido a título de GORJETA deverá compor a base de cálculo do imposto.

Vale ressaltar que a comprovação da GORJETA ocorrerá com os devidos registros e escriturações nos documentos fiscais emitidos pela Consulente.

Em relação ao documento emitido pelo ECF, deverá registrar o valor da “GORJETA”, no limite de 10% do valor da conta, como item do cupom fiscal com a denominação “GORJETA” e classificado no Totalizador de Operações Não Tributadas (N) o qual será parte integrante do documento fiscal e comporá o valor total do Cupom Fiscal, sendo apresentado na Redução Z no Totalizador N (operações não tributadas).

(...)

Todavia, no presente caso, tal comprovação de inclusão do valor da gorjeta como item do cupom fiscal ou da NFC-e não foi apresentada pela Impugnante à Fiscalização, não se permitindo aferir que as alegadas gorjetas comporiam os valores objeto da autuação, nem mesmo que teriam sido objeto de recebimento.

Por essa razão, o Fisco baixou do banco de dados da SEF/MG, as NFC-e e as NF-e de saída emitidas pela empresa, tendo constatado que não há, em tais notas, a discriminação do item gorjetas devidamente lançado nesses documentos de venda, como determina a legislação tributária, sendo que essa rubrica deveria ser parte integrante do documento fiscal, a fim de compor o valor total da NFC-e.

A Fiscalização destaca que, ademais, o valor dos somatórios mensais das NFC-e e NF-e emitidas pela Impugnante, coincidem com os valores mensais declarados nos PGDAS-D, sendo que, portanto, não procede a alegação de que estaria agindo dentro da lei e que a diferença seria referente às gorjetas.

Ainda com relação às gorjetas, a 3ª Câmara de Julgamento exarou o Despacho Interlocutório de págs. 1.318, para que a Autuada apresentasse as notas fiscais de saída emitidas demonstrando essa rubrica:

(...)

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO MÁXIMO DE 10 (DEZ) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO APRESENTE AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA EMITIDAS, DEMONSTRANDO A RUBRICA REFERENTE ÀS GORJETAS. EM SEGUIDA VISTA À FISCALIZAÇÃO. PELAS IMPUGNANTES, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. DANIEL DE MAGALHÃES PIMENTA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. TIAGO PIOVESAN BALESTRINI.

(...)

A Impugnante apresentou, por seu procurador regularmente constituído, resposta ao Despacho Interlocutório e juntou documentos ao e-PTA.

Contudo, a Contribuinte não atendeu ao solicitado pelo CC/MG, ou seja, apresentar as notas fiscais de saída emitidas demonstrando a rubrica referente às gorjetas.

Textualmente, ve-se que a Impugnante não foi intimada a apresentar as comandas de suas vendas, uma vez que estas não são documentos fiscais acobertadores das operações, mas sim as notas fiscais emitidas, nas quais deveria constar, como item não tributado, o montante das gorjetas recebidas até o limite de 10% do valor da NFC-e.

Entretanto, a Contribuinte se limitou a apresentar, além das planilhas sobre a composição de suas comandas, outras planilhas gerenciais que relacionam número das notas fiscais (NFC-e), data de emissão e chave, emitidas de janeiro de 2021 a agosto de 2022, de outubro a novembro de 2022 e de janeiro a junho de 2023, com

seus valores totais, sem conseguir demonstrar, como solicitado, a inclusão das gorjetas recebidas no valor das NFC-e.

A Impugnante alega que os papeis das NFC-e estão ilegíveis, mas, como ela mesmo tem ciência, a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) é um documento digital, emitido e armazenado eletronicamente.

Importante destacar que é obrigação do emitente manter a NFC-e em arquivo digital, sob sua guarda e responsabilidade, ainda que fora da empresa, pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda de documentos fiscais, disponibilizando-o à SEF quando solicitado, de acordo com o art. 36-L do Anexo V do RICMS/02 (art. 38 do Anexo V do RICMS/23):

RICMS/02 - ANEXO V:

Art. 36-A - A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, modelo 65, é o documento digital emitido e armazenado eletronicamente destinado a documentar operações internas de varejo, com entrega imediata, destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

(...)

Art. 36-L - O emitente deverá manter a NFC-e em arquivo digital sob sua guarda e responsabilidade, ainda que fora da empresa, pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda de documentos fiscais, disponibilizando-o à SEF quando solicitado.

(...)

RICMS/23- ANEXO V:

Art. 27 - A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, modelo 65, é o documento digital emitido e armazenado eletronicamente destinado a documentar operações internas de varejo:

(...)

Art. 38 - O emitente deverá manter a NFC-e em arquivo digital sob sua guarda e responsabilidade, ainda que fora da empresa, pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda de documentos fiscais, disponibilizando-o à SEF quando solicitado.

(...)

A Impugnante foi intimada e, ainda assim, não apresentou os documentos fiscais exigidos, que tem obrigação legal de manter em guarda.

Observa-se que a Impugnante baseia sua defesa na argumentação de que as gorjetas são as responsáveis pela diferença de valor que está sendo autuada neste PTA, mas, quando intimada, não apresenta os arquivos para mostrar a suposta presença da rubrica das gorjetas na escrituração das NFC-e emitidas.

Como são notas eletrônicas, é possível para o Fisco consultar os itens das NFC-e.

Contudo, nos arquivos gerados, a Fiscalização não localizou a rubrica de gorjeta como item não tributado em nenhum documento emitido, como esclarecido na manifestação fiscal.

E tampouco a Contribuinte apresentou, apesar de intimada, qualquer NFC-e que tivesse sido emitida incluindo o recebimento de gorjeta.

É cediço que, na execução das auditorias com foco na operação cartão de crédito/débito, o Fisco compara as vendas declaradas pelos contribuintes à Fazenda Federal com as informações prestadas pelas administradoras de cartões, com o objetivo de identificar divergências que indiquem, presumivelmente, a ocorrência de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do devido tributo.

Situações desta natureza apontam para a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, nos termos do art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a saber:

RPTA

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.

(...)

Assim, quando observadas diferenças positivas entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito e os declarados pela empresa, materializa-se a presunção inculpada no citado artigo de que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal, o que caracteriza violação aos arts. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e 26, inciso I da Lei Complementar 123/06.

O cálculo do ICMS devido foi realizado com base no confronto das informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito, apresentadas nos Anexos 1 a 5 com os valores declarados nas PGDAS-D, que devem corresponder às operações para as quais foram emitidos os respectivos documentos fiscais.

Com o objetivo de arbitrar as parcelas das operações de saídas realizadas pela Autuada sujeitas e não sujeitas ao regime de substituição tributária, o Fisco elaborou um rateio mensal, utilizando os valores declarados nos PGDAS-D, a fim de não exigir tributo referente a mercadorias para as quais o imposto, em tese, já houvera sido recolhido, conforme explicitado no item 10.42 do Relatório Fiscal Complementar ao e-PTA. Os percentuais encontrados estão demonstrados na planilha do Anexo 6.

Esclarece a Fiscalização que os valores referentes às saídas sujeitas e não sujeitas ao ICMS substituição tributária foram arbitrados nos termos do art. 51, incisos I, III e VI da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 51. O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

No Anexo 7, o Relatório “Conclusão Fiscal – Saídas Com ST” apresenta o valor mensal das vendas realizadas por meio de cartão de crédito/débito e PIX/Transferências, o qual é comparado ao valor declarado como faturamento pela Impugnante no PGDASD.

Com estes dados, o Fisco apurou a diferença, denominada Faturamento Omitido. Sobre este faturamento, é aplicado o percentual mensal encontrado no rateio para apuração das operações com e sem substituição tributária desacobertadas de documento fiscal.

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. 12, inciso I do RICMS/23:

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:

(...)

RICMS/23

Art. 2º - O ICMS incide sobre a:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - operação relativa à circulação de mercadoria realizada a qualquer título, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

I - o valor da operação, na hipótese de operação relativa à circulação de mercadoria, a que se refere o inciso I do art. 2º deste regulamento;

(...)

Como se verifica dos autos, a Fiscalização, por constatar que não restaram devidamente especificadas as cargas tributárias das operações realizadas sem a emissão de documento fiscal, aplicou corretamente a alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento), conforme art. 12, § 71 c/c o art. 51, todos da Lei nº 6.763/75 a saber:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

(...)

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

Cumprido destacar ainda, que a Fiscalização observou a redução de base de cálculo prevista na legislação, utilizando um percentual de 8,4% (oito inteiros e quatro décimos por cento) para a alíquota, em atendimento ao disposto no art. 43, inciso VI c/c item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que prevê, no caso de fornecimento de alimentação quando promovida por bares, restaurantes e similares, uma redução da base de cálculo de 53,33% (cinquenta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) ou a aplicação da alíquota utilizada nos cálculos pela Fiscalização.

No Anexo 8, tem-se o “Demonstrativo do Crédito Tributário – Saídas desacobertadas”, que oferece, além das informações já mencionadas acima, o cálculo do ICMS devido e das Multas de Revalidação e Isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional).

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 (LC) nº 123/06, que assim prescreve:

LC nº 123/06

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;

(...)

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.

Com relação às penalidades, a multa de revalidação é uma sanção pecuniária e refere-se a descumprimento de obrigação principal, ou seja, é exigida em razão do não recolhimento do imposto no prazo legal. Um dos seus objetivos é incentivar o contribuinte a cumprir as obrigações estabelecidas pela legislação tributária, razão pela qual deve ser estabelecida em valor hábil a produzir esse efeito coercitivo.

No caso, tal penalidade foi exigida com fulcro no art. 53, inciso III e art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Já a multa isolada, foi imposta como consequência do descumprimento de uma obrigação acessória de emitir documento fiscal nas operações de saída de mercadoria, como determina a legislação tributária, nos termos do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, adequada ao limite previsto o § 2º, inciso I do mencionado art. 55, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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 desacompanhada 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;

(...)

Conforme esclarece a Fiscalização, na apuração da Multa Isolada aplicada nas operações de saídas desacompanhadas, é indispensável apurar o ICMS devido, incluindo o ICMS retido de forma antecipada, embora não integrante do crédito tributário constituído, para acatar o limite legal de duas vezes o valor do imposto incidente em todas as operações realizadas sem documentação fiscal. E assim foi feito, conforme demonstrado no Anexo 8.

As penalidades constantes no Auto de Infração foram exigidas na exata medida da lei estadual, não competindo à Autuada negar aplicação de dispositivo legal.

Acentue-se que não há que se falar em multas desproporcionais e desarrazoadas em se tratando de multas previstas na legislação estadual e aplicadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, estando o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras.

Também não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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 à inclusão do sócio-administrador da Autuada no polo passivo da obrigação tributária, esta se deu em função de suas responsabilidades pelos atos praticados na gestão da empresa, com base no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A administração financeira da sociedade cabe ao sócio-administrador, o qual tem a obrigação legal de emitir documentos fiscais, sendo a não emissão de tais documentos ato de infração à lei.

Considerando a pessoa jurídica como uma ficção jurídica, sem vontade própria, o que subsiste são os atos praticados pelo sócio-gérente, os quais contribuíram diretamente para a falta de emissão de documentos fiscais e conseqüente não recolhimento dos tributos.

Destaca-se que o sócio-administrador tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as vendas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal têm, como finalidade, suprimir o tributo devido.

O titular da empresa, efetivamente, é quem administra os negócios, respondendo pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias.

Nesse sentido, a legislação pertinente encontra-se indicada no Auto de Infração:

CTN

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Ao contrário do que é alegado pelos Impugnantes, as infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei.

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 concomitantes 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.

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

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, por unanimidade, na Apelação Cível nº 1.0479.98.009314-6/001, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0479.98.009314-6/001

(...)

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 do auto, omissões de documentos fiscais de vendas e de pagamentos dos tributos correspondentes causaram prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Assim, resta clara e evidente a gestão fraudulenta do gestor da Autuada com intuito de lesar o erário estadual.

Portanto, correta a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da presente obrigação tributária.

Por fim, 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 desacompanhadas 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 c/c o art. 84, inciso IV, alíneas “d” e “j” 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 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 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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” (págs. 24/25).

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 ARRECAÇÃO 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 - AGRAVO 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)

(...)

Reitera-se, pela importância, que as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em análise referem-se apenas às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação.

O crédito tributário resultante do regime de compensação de débitos e créditos, que seria uma consequência da exclusão, não está sendo exigido neste

momento, uma vez que poderá ser apurado somente após a notificação da Contribuinte quanto à publicação da exclusão no Portal do Simples Nacional.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento e a exclusão da Autuada do regime de tributação do Simples Nacional, na medida em que restou configurada a prática reiterada de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2024.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente