

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.835/24/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002377935-70  
Recurso de Revisão: 40.060157164-19  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrido: Ponto Mix Comércio de Importação e Exportação Ltda, Arley Pereira de Carvalho  
Proc. S. Passivo: Dhiego de Paula Sales  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) 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. 21, inciso XII e § 2º inciso II, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN. Restabelecida a atribuição de responsabilidade.**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da conta "Caixa", saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75. Restabelecidas as exigências fiscais.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, vigente no período autuado, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" ambos da Lei nº 6.763/75. Restabelecidas as exigências fiscais.**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatada a entrada de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apurada mediante auditoria reversa, a partir das operações de saídas desacobertadas, verificadas na recomposição da conta "Caixa". Exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75. Restabelecidas as exigências fiscais.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformula o lançamento e retifica o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores apurados.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”*.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exigem-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.592/23/2ª, julgou improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 39.063/39.087, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, no voto vencido do Conselheiro Wertson Brasil de Souza foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformula o lançamento e retifica o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores apurados.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, "baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a

*substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertadas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”.*

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, exigem-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

A Fiscalização explica que a lavratura do presente Auto de Infração foi precedida dos Termos de Intimação Fiscal anexos aos autos (Grupo “Intimações/Comunicados/Ofícios”), por meio dos quais o Fisco solicitou à Autuada que apresentasse:

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 001/ 2.022: requisita a transmissão dos arquivos eletrônicos referentes à Escrituração Fiscal Digital, observando o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído pelo Ato COTEPE ICMS nº 9/2008 de 18 de abril de 2008, e ainda o “Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital”.

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 003/ 2.022: requisita extratos das contas bancárias e documentos de origem financeira que registram e comprovam as operações de distribuição de lucros aos sócios da empresa nos exercícios de 2.017 a 2.020.

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 004/ 2.022: requisita esclarecimentos dos lançamentos contábeis que envolvem as contas de movimentação bancária, BANCO ITAU CC 538609, código 1.1.1.001.02.04, BANCO CAIXA E FEDERAL CC 83853, código 1.1.1.001.02.02, e ainda a conta CAIXA MOVIMENTO, código 1.1.1.001.01.0.

A Fiscalização informa que a Autuada efetuou a transmissão dos arquivos EFD, substituindo os anteriores e apresentou extratos das contas correntes bancárias.

Reportando às intimações que abordam o objeto desta autuação, números 003 e 004, a Autuada cumpriu parcialmente a Intimação nº 003/2.022 e não atendeu a Intimação nº 004/2.022.

A Fiscalização destaca que a Intimação nº 004, não atendida pela Autuada, *“aborda o objeto da presente ação fiscal, quando a análise dos lançamentos contábeis nestas contas contábeis possibilitou serem detectadas fraudes em Contabilizações dentro do grupo Disponível, que ocorreu conforme se segue”:*

Para ilustrar o ocorrido, cita-se um exemplo de uma empresa que normalmente contabiliza seus

pagamentos realizados através de contas bancárias, da seguinte forma:

Débito: Caixa

Crédito: Bancos

Imediatamente realiza outro lançamento:

Débito: Passivo que está sendo pago

Crédito: Caixa

Não é uma técnica adequada, mas é comum ocorrer. E não há fraude alguma, pois há um débito e um crédito se cancelando mutuamente na conta caixa. No final é como se o lançamento real fosse:

Débito: Passivo que está sendo pago

Crédito: Bancos

Na contabilização acima há então um decréscimo do Disponível correspondente ao pagamento. Neste caso está regular.

Porém, no caso da Autuada, muitas vezes o segundo lançamento não é feito, ficando a contabilização restrita ao primeiro lançamento:

Débito: Caixa

Crédito: Bancos

Neste caso a Impugnante faz um pagamento que realmente ocorreu e com recursos contabilizados. Sobre o pagamento não se pode afirmar que houve fraude, pois pode ser alegado que houve um erro, não uma fraude, dado que houve o pagamento e os recursos utilizados são legais, não de caixa paralelo. O pagamento foi realizado em conta bancária registrada na contabilidade. Mas este pagamento ocorreu no banco e o caixa teve uma entrada sem origem. Foi feito um pagamento e o Disponível não se alterou, quando deveria ter se reduzido no valor do pagamento. Houve uma saída regular de conta bancária para pagamento, mas uma entrada no caixa sem origem legal. Quando a empresa contabiliza o débito na conta caixa, mas não o crédito de mesmo valor, ele está informando que a operação não se refere ao mecanismo contábil das duas contabilizações simultâneas descrito acima. E está declarando um ingresso no caixa, ingresso este sem origem legal.

O fisco aponta que o levantamento fiscal contempla a exclusão dos lançamentos em que o numerário transferido ao caixa vem a ser objeto de algum pagamento, por meio de lançamento a crédito nesta mesma conta (caixa), avaliando a natureza do fato

contábil, valor, data e outros elementos que corroborem uma perfeita relação entre os lançamentos aqui tratados.

O agente da receita afirma que obtidos os montantes dos valores dos ingressos sem origem comprovada, é autorizado ao fisco a conclusão de receitas omitidas, em função de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Em síntese, explica a Fiscalização que o *modus operandi* da empresa autuada consiste na elaboração de lançamentos contábeis que propicia a efetivação de um pagamento sem que o “Disponível” da empresa sofra alteração, quando deveria ter se reduzido no valor do pagamento.

Destaca-se que a Fiscalização lavrou a INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N ° 004/2.022, oportunidade em que solicitou esclarecimentos dos lançamentos contábeis que envolvem as contas de movimentação bancária da Autuada, não sendo atendido pela Contribuinte, mesmo concedendo dilação do prazo inicialmente estipulado.

Posteriormente, “*considerando que a Impugnante alegou que os lançamentos são muito complexos, e que por vezes há vários lançamentos a crédito na conta CAIXA para um único lançamento a débito, e que não houve tempo hábil para organizar a documentação, o fisco diligenciou pela alteração de Metodologia no desenvolvimento do trabalho*”.

A nova metodologia utilizada pela Fiscalização encontra-se detalhadamente descrita no Termo de Reformulação do Lançamento, sendo desnecessário a sua transcrição, destacando-se que a nova metodologia adotada é a reconstituição da conta Caixa. Ou seja, a reconstituição procedida pelo Fisco se dá exclusivamente na conta Caixa, não fazendo parte da reconstituição, as contas bancárias.

Como conclui a Fiscalização, “*como o que está sendo reconstituído pelo Fisco se refere à conta Caixa e não às contas bancárias, no Caixa reconstituído o resultado destes lançamentos é zero (entradas cancelando as saídas), sendo que a saída real de dinheiro para os pagamentos se encontra nas contas bancárias, que não são objeto de reconstituição*”.

A Fiscalização explica que para o exercício de 2017, considerando ainda que o presente lançamento aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de Cálculo original, uma vez que a Autuada iniciou suas atividades em outubro/2017 e não havia valores a pagar ou a receber anteriores.

Para os demais períodos (2018 a 2020), o Fisco informa que muitas operações originalmente não comprovadas pela Autuada acabaram por ser aceitas, resultando em benefício para a Autuada, com a constituição de uma Base de Cálculo menor do que a do Auto de Infração original. A despeito disso, a nova metodologia novamente comprovou que a Autuada ingressou com valores sem origem legal na conta Caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A base de cálculo das saídas desacobertas corresponde aos valores mensais dos saldos credores de caixa apurados, conforme planilha “CALC ICMS E MI 2”, elaborada após a retificação do crédito tributário (períodos de 2018 a 2020).

Nesse sentido, trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal, fundamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (redação vigente até 20/12/19) e art. 196, § 2º, inciso I, vigente a partir de 21/12/19. *In verbis*:

Confira-se:

### **Lei n.º 6.763/75**

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

### **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:

(...)

### ***Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:***

“§ 3º O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.”

(...)

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

***Efeitos a partir de 21/12/2019 - Renumeração dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. n.º 47.807, de 20/12/2019.***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

(Grifou-se).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Mister se faz destacar que o Fisco identificou perfeitamente o substrato fático que autoriza a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02 (art. 196, § 2º, inciso I do referido regulamento).

As presunções legais *juris tantum*, como no caso em exame, têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, o que não ocorreu no presente caso.

A primeira alegação da Autuada em sede de impugnação, contrapondo-se ao feito fiscal, é de que a Fiscalização não considerou como ingresso na conta Caixa os valores oriundos de empréstimos bancários.

Contudo, como consta dos autos, todas as entradas escrituradas na conta Caixa foram mantidas quando da recomposição da conta caixa, com exceção das receitas faturadas e lançadas diretamente como entrada de Caixa na escrituração contábil da Autuada, portanto, se todos os outros ingressos foram considerados, eventuais empréstimos já constam da Reconstituição de Caixa procedida pelo Fisco.

A Recorrida defende, também em sua impugnação, que o entendimento da Fiscalização de que a Autuada efetua os lançamentos em duplicata em duplicidade está equivocado, uma vez que, em síntese, *“ao efetuar as suas vendas a Impugnante necessariamente precisa fazer o registro a débito da conta “Caixa” e a crédito de “Receita c/ vendas de Mercadorias”. Em função da modalidade contábil adotada, que não é proibida como o próprio Fisco reconhece, imediatamente é feito outro lançamento, agora a crédito de “Caixa” e a débito de “Bancos”, onde, por questões de segurança operacional, de fato o numerário ficará concentrado. Com esse segundo lançamento a conta “Caixa” fica “zerada”*”.

Apresenta explicações e exemplos na tentativa de refutar a acusação da Fiscalização de que a Contribuinte registra como ingresso de “Caixa” todas as vendas realizadas, inclusive aquelas feitas a prazo.



Entretanto, conforme explica a Fiscalização em sua manifestação, a metodologia adotada é um procedimento de auditoria que por si só, jamais produziria diferenças nos saldos de Caixa. Se tudo estivesse correto, os saldos de Caixa escriturados e os saldos do Caixa Reconstituídos seriam idênticos. Se diferenças foram apuradas, isso significa que na escrituração contábil, os dois lançamentos não se cancelam na escrituração contábil da Autuada.

Reitere-se que as exigências fiscais referem-se aos saldos credores da conta Caixa, apurados após sua recomposição e, como destaca a Fiscalização, *“matematicamente há entradas em duplicidade, porém, mais uma vez, a Impugnante não foi penalizada por isso. Na Reconstituição da conta Caixa, o Fisco estornou as entradas em duplicidade (Receitas), porém também estornou as saídas diretamente ligadas às essas entradas. (...) No caso dos “pagamentos via bancos” tudo foi mantido, conforme escriturado e no caso das Receitas (entradas) estornadas, houve estorno correspondente das saídas relacionadas”*.

Portanto, por si só, a metodologia do Fisco não produziria diferenças nos saldos de Caixa, caso não houvesse ingressos sem origem legal.

Correta, assim, a conclusão da Fiscalização de que as diferenças foram apuradas pelo motivo de que há recursos ingressados no Caixa sem comprovação de origem, derivados de omissão de receitas.

A Reconstituição do Caixa demonstra que os saldos de Caixa não suportam os pagamentos efetuados pela Autuada, após os estornos dos valores de ingressos sem comprovação de origem legal e após os estornos das saídas relacionadas à essas entradas.

Quanto à alegação de que o Fisco elegeu siglas que não poderiam permanecer no Caixa, deve-se destacar que o Fisco não elegeu qualquer sigla de forma aleatória e sim selecionou valores de entradas de Caixa que estavam em duplicata ou que realmente não eram ingressos e, de forma coerente, estornou também as saídas de Caixa relacionadas exatamente às estas entradas.

Quanto à afirmação da Impugnante de que as *“entradas de “Caixa”, assim consideradas pelo Fisco, sempre ficaram aquém das vendas efetivas”*, replicando um dos quadros constantes do Relatório Fiscal, referente ao período de 2018, a Fiscalização explica que *“este quadro foi informado pelo Fisco a título de ilustração, comparando as Receitas da Impugnante no período com as entradas de Caixa da Reconstituição realizada”* mas que, analisando todo o período fiscalizado, as entradas do Caixa Reconstituído foram superiores às Receitas Líquidas, conforme demonstrado às págs. 30/31 da Manifestação Fiscal.

Não obstante, mais uma vez os números apresentados pelo Fisco são apenas ilustrativos. Caso as entradas de Caixa fossem muito inferiores às Receitas da empresa, isso em nada alteraria a acusação fiscal. Como já mencionado, a Fiscalização procedeu a Reconstituição somente da conta Caixa e as contas bancárias não foram verificadas.

Quanto aos argumentos de que a Fiscalização excluiu da recomposição o valor efetivo das vendas e manteve erroneamente como saídas de “Caixa” o valor dos

depósitos bancários, a Fiscalização derruba a tese da Autuada e todos os exemplos mencionados, um a um, às págs. 31/35 da Manifestação Fiscal.

Ressalta-se que, o que se observa é que não assiste razão à Recorrida uma vez que, em síntese, como destaca o Fisco, *“esses valores transitaram por contas bancárias e o Fisco manteve como entrada de Caixa todos os valores escriturados pela Impugnante, fora as Receitas estornadas, fica claro que esses valores foram considerados pelo Fisco”* e *“a metodologia foi a Reconstituição “completa” da conta Caixa. As contas bancárias não foram trabalhadas e não fazem parte da Reconstituição. Se o dinheiro saiu do Caixa para depósito bancário ou para pagar diretamente a um fornecedor, isso não importa. Importa “simplesmente” que houve saída de Caixa e se os saldos suportavam essas saídas, que o Fisco chamou genericamente e sem prejuízo para a Impugnante de “pagamentos”. Simples assim”*.

Deve ficar claro que o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. Não houve reconstituição do Caixa Equivalente ou Equivalente Caixa. No Caixa Equivalente todos os recursos, estejam no Caixa ou nas contas bancárias são considerados disponíveis para suportar os pagamentos (realizados na conta Caixa e nas contas bancárias). No trabalho realizado, o Fisco não trabalhou com o conceito de Caixa Equivalente. Dessa forma, recursos de contas bancárias são disponíveis da empresa, mas não da conta Caixa.

Assim, a Fiscalização somente considerou os pagamentos com recursos de contas bancárias que transitaram pela conta Caixa, onde há a escrituração de entradas e saídas na conta Caixa. Estes lançamentos foram mantidos pelo Fisco.

Como exaustivamente mencionado, o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa, não o Caixa Equivalente (Caixa mais Bancos) e, sendo assim, o pagamento de tarifas nas contas bancárias não teria qualquer efeito sobre a reconstituição da conta Caixa. Conseqüentemente, não há que se falar em duplicidade de saídas, como alegado na impugnação. Para a reconstituição da conta Caixa, só interessam as saídas exclusivamente da conta Caixa, sendo irrelevantes as informações das eventuais saídas de valores das contas bancárias.

Quanto à tese da Recorrida de que a metodologia utilizada pelo Fisco afronta o primário princípio das partidas dobradas, como explica a Fiscalização, *“não há que se falar em fatos permutativos. Fato permutativo seria o “movimento circular” descrito pelo Fisco nas considerações feitas nos Itens 55 e 56. Na reconstituição exclusivamente da conta Caixa não cabe se considerar este movimento circular”*. O Fisco, ao reconstituir exclusivamente a conta Caixa, considera que para cada movimentação de entradas e saídas há uma contrapartida, mas não importa, para efeitos da metodologia utilizada, os efeitos dessa contrapartida nas outras contas.

O que se observa é que a Autuada incorre em um círculo vicioso em seu raciocínio, sempre retornando ao mesmo equívoco. Como dito, a Fiscalização reconstituiu exclusivamente a conta Caixa e por si só, a metodologia do Fisco não produziria diferenças nos saldos de Caixa, caso não houvesse ingressos sem origem legal. Portanto, praticamente todos os argumentos apresentados pela Defesa em sua impugnação podem ser refutados de forma simples e objetiva.

Contudo, a Fiscalização não se furtou a analisar cada um dos apontamentos contidos na impugnação apresentada. Nesse sentido, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujas contrarrazões são ratificadas pela Câmara Especial deste Conselho:

Como detalhado acima, todas as entradas escrituradas na conta Caixa foram mantidas pelo Fisco. Não cabe qualquer reclamação de que o Fisco deixou de considerar qualquer entrada. Tanto isto não só é verdade como atende à lógica.

Observe-se novamente o quadro abaixo em que as somas das entradas nos três anos consideradas pelo Fisco são superiores às Receitas totais da Impugnante:

(...)

Além disso, fora estes valores, a Impugnante manteve sempre valores “fora” da conta Caixa, conforme quadro abaixo (informações da escrituração):

(...)

A nomenclatura utilizada não tem efeito prático no que diz respeito à metodologia de reconstituição procedida pelo Fisco.

Como informa a Impugnante “incorporam todas as vendas realizadas, aí inclusas as vendas à vista, recebidas por meio de depósitos bancários, PIX ou equivalentes.”. Deste modo, como as vendas à vista são recebidas “via” contas correntes bancárias através de depósitos bancários, PIX ou equivalentes e o Fisco manteve todos os ingressos escriturados, estornado apenas a Receita mensal contabilizada como se fosse toda ela à vista, quando eventualmente essas vendas à vista saem das contas bancárias para “suprimento” de Caixa, isto já está aceito e contemplado na reconstituição. Da mesma forma as vendas a prazo recebidas via bancos e sacadas eventualmente para suprimento de Caixa, também foram mantidas pelo Fisco.

(...)

Cita valores advindos de clientes que o Fisco teria desconsiderado o recebimento. Ora, os recebimentos da Impugnante se dão via bancária, conforme informação da própria Impugnante. Quando os recursos de contas bancárias são sacados para suprimento de Caixa, isso foi considerado pelo Fisco. Os recebimentos através das contas bancária que não são posteriormente sacados para entradas de Caixa não foram considerados, dado que o fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. Se a metodologia fosse a reconstituição do Caixa Equivalente, todos os valores

ingressados nas contas bancárias advindo da conta Clientes (pagamentos de clientes) seriam considerados como entradas. Mas não é o caso, pois a reconstituição não foi do Caixa Equivalente.

Informa também sobre empréstimos obtidos junto a bancos. Da mesma forma, as operações de empréstimos ingressados nas contas bancárias e posteriormente sacados para suprir a conta Caixa, permaneceram como entrada de Caixa na reconstituição. Os valores que permaneceram nas contas bancárias para serem utilizados em pagamentos, sem transitar pelo Caixa, não foram considerados pelo Fisco como entrada de Caixa.

(...)

#### **Do Parecer Técnico (Item 70)**

(...)

Os argumentos expostos no parecer técnico se encontram no próprio texto da impugnação. A informação adicional é que o técnico responsável informa que elaborou a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC):

(...)

A DFC é uma demonstração onde calculando a movimentação de todas as contas patrimoniais e de resultado (que têm correspondência com o Disponível) e somando-se o saldo de Caixa (Disponível) escriturado do início do período chega-se ao saldo de Caixa (Disponível) escriturado do final do período. Se o Ativo é igual ao Passivo mais o Patrimônio Líquido (no PL incluído o lucro do período), calculando-se da forma descrita acima sempre se chega ao saldo de Caixa do final do período. Jamais a DFC demonstraria a correção ou não da escrituração das contas do Disponível da empresa. Por exemplo, se a empresa ingressa com valores sem origem legal debitando a conta Caixa e creditando outra conta qualquer, o Fluxo de Caixa irá “fechar” normalmente.

A Fiscalização apresenta, ainda, às págs. 44/51 explicações, conceitos, cálculos, elaboração de quadros e exemplos que demonstram que o Parecer Técnico apresentado pela Defesa não conseguiu comprovar a não ocorrência da infração constatada pela Fiscalização.

Como já mencionado, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida. Assim, para elidir o feito fiscal se faz necessária a comprovação inequívoca da inexistência dos saldos credores, **prova esta não produzida nos autos.**

Quanto à metodologia de apuração apresentada pela Recorrida, não cabe ao contribuinte escolher ou eleger qual técnica deve utilizar o Fisco em sua atividade de fiscalização. Diante da apuração de saldos credores na conta Caixa, após sua recomposição, o Fisco, corretamente, lançou mão da presunção legal estabelecida no art. 194, § 3º c/c art. 196, § 2º, inciso I do RICMS/02, supratranscritos.

Insta destacar que a apuração se deu com base nos registros fiscais e contábeis informados pela própria Autuada, procedimento fiscal previsto no art. 194, incisos I do 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;

(...)

A Recorrida argumenta, ainda em sua impugnação, que construiu um “Caixa Unificado”, contudo, o Fisco realizou a reconstituição exclusivamente da conta Caixa, não do Caixa Equivalente. Nos termos do art. 194, supratranscrito, não cabe à Autuada determinar ou mesmo construir uma nova metodologia para a apuração da regularidade ou não das suas operações.

Ademais, ela não conseguiu demonstrar que houve falha na metodologia adotada pelo Fisco na reconstituição da conta Caixa.

Nesse sentido, não há qualquer razão para que o Fisco faça a análise deste “Caixa Unificado” elaborado pela Recorrida. De toda forma, a análise da Fiscalização às págs. 40/42 da manifestação fiscal demonstram que a pretensão da Defesa não se sustenta.

De todo o exposto, conclui-se que a Autuada não logrou êxito na tentativa de desconstituir a apuração fiscal. Restou demonstrado que:

- a metodologia a ser utilizada nos trabalhos de auditoria fiscal é de eleição exclusiva do Fisco, não cabendo ao contribuinte escolher qual técnica deve utilizar o Fisco em sua atividade de fiscalização;
- o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. As contas bancárias não foram objeto de verificação, jogando por terra qualquer argumento da Defesa que envolva a análise das contas bancárias;
- em uma simples análise lógica, o Fisco mostrou que mesmo sem adentrar na análise dos relatórios e demonstrações de Fluxo de Caixa, relatório de entradas e saídas ou Caixa unificado, os saldos das contas bancárias da Autuada contêm valores mínimos nos finais dos exercícios autuados e, sendo assim, jamais poderiam cobrir os saldos credores apurados na reconstituição da conta Caixa;
- para elidir o feito fiscal se faz necessária a comprovação inequívoca da inexistência dos saldos credores, prova esta não produzida nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

### 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.

Conclui-se, portanto, que a acusação fiscal está devidamente respaldada no art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Para fins de apuração do ICMS foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada, nos termos do art. 12, § 71 c/c art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75.

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

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 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;

(...)

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

Importa registrar que referida penalidade isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) sobre os valores das saídas desacobertas (conforme art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75), portanto, é inferior ao imposto incidente na operação (alíquota do ICMS de 18%), atendendo ao disposto no §2º inciso I do referido art. 55 (limitador máximo da multa isolada – duas vezes o imposto incidente na operação).

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exigem-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

A Autuada alega, em sede de impugnação, em apertada síntese, que carece de autorização legal à presunção fiscal de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, bem como a exigência do ICMS/ST e da Multa de Revalidação correspondente.

Defende que nenhum dos dispositivos legais apontados na peça fiscal autorizam a presunção de quaisquer entradas desacobertas e que ao Fisco não é dado o direito de presumir entradas de mercadorias desacobertas, a não ser que haja documentos que o amparem nessa comprovação.

Argumenta que as margens de lucro nas operações desenvolvidas pela Autuada não podem ser comparadas àquelas oriundas do comércio habitual, pois adquire mercadorias com prazo de validade próximo ao vencimento, o que lhe garante grandes e diferenciados descontos nessas aquisições, o que seria o motivo da sua margem de lucro elevada.

Entretanto, razão não assiste à Defesa em suas alegações.

Em consequência, das saídas desacobertas apuradas, o Fisco calculou as correspondentes entradas desacobertas de mercadorias/ST (mercadorias que entraram e saíram do estabelecimento sem documentação fiscal).

Conforme demonstra a Fiscalização, a Autuada possui uma grande proporção de suas vendas com substituição tributária (quadros constantes da planilha “Entradas e Saídas ST 2” – Grupo “Anexos da Reformulação do e-PTA”).

A Fiscalização conclui que a Autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, baseando-se no fato de que, pelas regras da Legislação Tributária mineira sobre a Substituição Tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não há justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nessa mesma condição.

Assim, a Fiscalização *“aponta para a conclusão óbvia de entradas desacobertas de documentação fiscal, provando que as saídas de mercadorias, quer sejam acobertas por documentos fiscais, ou não, não são suportadas pelas entradas declaradas”*.

Consta do Relatório Fiscal a seguinte explicação:

A fim de demonstrar as desproporções de Entradas de Mercadorias sujeitas à incidência do ICMSST em relação às saídas, o fisco, alicerçado nos apontamentos contidos em DAPI's e nos apontamentos referentes à saídas desacobertadas de mercadorias constantes da planilha LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.xlsx, ANEXO 2, apresenta a planilha ENTRADAS E SAIDAS ST.xlsx, ANEXO 22.

A ocorrência de Entradas de Mercadorias Desacobertadas de Documentação Fiscal encontra-se caracterizada de forma transparente, quando observa-se que as entradas de mercadorias sujeitas à incidência do ICMSST com cobertura de notas fiscais não suportam as saídas, devido à elevada desproporção, conforme se vê adiante.

(...)

Esta desproporção se apresenta ainda mais veemente, quando são consideradas as vendas desacobertadas sujeitas à substituição tributária, conforme se apresenta no quadro abaixo.

COMPARATIVO DO FATURAMENTO TOTAL DE MERCADORIAS / ST, DECLARADAS E OMITIDAS, EM RELAÇÃO ÀS COMPRAS/ST DECLARADAS

(...)

Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular. Para isto, o fisco lançou mão dos registros fiscais e contábeis da autuada, valendo-se de índices e proporções (...)

Os quadros constantes da planilha “Entradas e Saídas ST 2” – Grupo “Anexos da Reformulação do e-PTA” comprovam as afirmações supratranscritas da Fiscalização, sendo, portanto, procedente a afirmação do Fisco de que as entradas com documentos fiscais não suportaram as saídas declaradas e também sem acobertamento fiscal.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes em situação semelhante a ora apresentada, vide, por exemplo, Acórdão nº 23.221/22/2ª.

Sem razão, portanto, a tese da Autuada de ilegal e arbitrária a exigência do ICMS/ST na entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto ao Acórdão citado pela Defesa, constata-se que este está adstrito aos elementos e provas contidos no respectivo processo e que determinaram a formação de convicção dos Conselheiros àquele caso concreto.

A metodologia de cálculo efetuada pela Fiscalização encontra-se detalhadamente descrita no item II do Termo de Reformulação do Lançamento, sobre a qual ainda deixou consignado, em sede de Manifestação Fiscal:



O que deve ser evidenciado é que para que se chegue aos valores das Receitas Totais, a Impugnante agrega percentuais relevantes sobre os Custos de Compras, conforme quadro abaixo:

(...)

As Margens de Agregado (MVA) das mercadorias que possuem comercialização com substituição tributária são estabelecidas pela legislação tributária com base em valores de mercado. A lógica das Margens de Valor Agregado (MVA) das mercadorias é que estas “cubram” todas as despesas operacionais além da margem de lucro. Matematicamente seria:

$\text{Custo de Compra} + \text{MVA} = \text{Preço de Venda}$ .

É sabido que a espécie de atividade da Impugnante não permite altas margens de lucro. O ganho é na rotatividade dos estoques, com baixas margens de lucro.

Conseqüentemente, não há como sustentar que as Margens Operacionais (Margens sobre os Custos de Compras) que a Impugnante trabalha sejam muito mais elevadas do que os percentuais de MVA das mercadorias comercializadas. Conforme o Quadro acima, os percentuais agregados aos custos das compras para se obter os valores de venda variam de 56,67% (2019) a 131,34% (2018). Se somadas as Receitas Omitidas às Receitas Declaradas, essas margens ficam completamente fora da realidade de mercado, o que leva à conclusão de que a Impugnante tem a prática regular de realizar compras sem documentação fiscal.

Em consequência, das saídas desacobertadas apuradas o Fisco calculou as correspondentes entradas desacobertadas de mercadorias/ST. Mercadorias que entraram e saíram sem documentação fiscal.

A Impugnante possui uma grande proporção de suas vendas com substituição tributária, conforme quadro abaixo:

(...)

Importante observar que a Impugnante comercializa uma grande variedade de mercadorias sujeitas à tributação ST com diversos valores de MVA. O Fisco reformulou o cálculo da MVA a ser adotada para constituir a Base de Cálculo das entradas desacobertadas das mercadorias/ST.

Ao mudar a metodologia, houve até benefício para a Impugnante com redução dos valores de MVA.

Os novos cálculos se encontram na tabela abaixo:

(...)

Por oportuno, a apresentação de operações de compras e vendas com elevada margem de lucro, por se darem de forma pontual, não oferecem o estribo para afastar a incidência do ICMS/ST.

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas à acusação de entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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. 110, inciso I do 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 à afronta 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.

Noutro giro, no que tange à inclusão no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, do titular da empresa individual de responsabilidade limitada autuada (Eireli), o Coobrigado alega que não há qualquer comprovação de que o sócio agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, bem como não houve comprovação do “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, “sendo que “*o ato que serviu como fundamento para a corresponsabilização impugnada coincide com aquele (ato) suposta, privativa e unicamente praticado pela pessoa jurídica Autuada*”.

Afirma que “*não é possível concordar com a responsabilização tributária do sócio administrador, nos moldes estabelecidos no Auto de Infração. Isso porque, em primeiro lugar, a Portaria nº 148/2015, que atribuiu responsabilidade aos sócios, é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem e que “a disposição normativa sobre responsabilidade tributária somente pode ser tratada por lei complementar (artigo 146, 6 inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/882), de modo que tal matéria não pode ser tratada nem mesmo por lei ordinária, nem tampouco por ato infralegal*”.

Defende que a Fiscalização ora apontou dispositivos na legislação estadual que remetem à “responsabilidade solidária”, ora apontou enunciado prescritivo previsto no CTN que remete à “responsabilidade pessoal”.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Cumpre ressaltar que a Portaria nº 148/15 não fundamenta a inclusão do titular da empresa individual de responsabilidade limitada autuada (Eireli) no polo passivo da presente obrigação tributária, o fundamento se verifica nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A responsabilidade solidária do Coobrigado advém da infração a dispositivo legal.

A citada Portaria SRE nº 148/15, editada sob observância do parágrafo único do art. 89 do RPTA, apenas estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual, em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco, e busca apenas uniformizar procedimentos e não criar obrigações.

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independente de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

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

Nesse sentido, os arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 dispõem:

### 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

## 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.

No caso dos autos, 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, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios-gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.

O TJ/MG, em recente decisão, 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.

Induvidoso, no caso dos autos, que o titular da empresa individual de responsabilidade limitada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a acusação fiscal em exame

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado supracitado no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, supratranscritos.

Assim, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame, já considerada a reformulação do crédito tributário efetuada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências remanescentes, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 39.063/39.087, nos termos do voto vencido. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Vencida, em parte, a Conselheira Gislana da Silva Carlos, que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências e, ainda, para excluir a Coobrigada. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Pelas Autuadas, sustentou oralmente o Dr. Dhiego de Paula Sales. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 15 de março de 2024.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D

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

Acórdão:	5.835/24/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002377935-70	
Recurso de Revisão:	40.060157164-19	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
Recorrido:	Ponto Mix Comércio de Importação e Exportação Ltda, Arley Pereira de Carvalho	
Proc. S. Passivo:	Dhiego de Paula Sales	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre as irregularidades identificadas a seguir, apuradas no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformulou o lançamento, retificando o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores remanescentes.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta*

*mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”.*

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exigem-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

Reside neste ponto, a controvérsia que estabeleço em relação ao meu voto.

No meu entendimento, no que tange à inclusão no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, do titular da empresa individual de responsabilidade limitada autuada (Eireli), o Coobrigado alega que não há qualquer comprovação de que agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, bem como não houve comprovação do *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*, *“sendo que “o ato que serviu como fundamento para a corresponsabilização impugnada coincide com aquele (ato) suposta, privativa e unicamente praticado pela pessoa jurídica Autuada”*.

Afirma que *“não é possível concordar com a responsabilização tributária do sócio administrador, nos moldes estabelecidos no Auto de Infração. Isso porque, em primeiro lugar, a Portaria nº 148/2015, que atribuiu responsabilidade aos sócios, é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem e que “a disposição normativa sobre responsabilidade tributária somente pode ser tratada por lei complementar (artigo 146, 6 inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/882), de modo que tal matéria não pode ser tratada nem mesmo por lei ordinária, nem tampouco por ato infralegal”*.

Defende, ainda, que a Fiscalização ora apontou dispositivos na legislação estadual que remetem à *“responsabilidade solidária”*, ora apontou enunciado prescritivo previsto no CTN que remete à *“responsabilidade pessoal”*.

A esse respeito, verifica-se preciso o entendimento exarado pelo Ilustre Conselheiro Antônio César Ribeiro na mesma assentada, segundo o qual, tendo em vista tratar-se de lançamento lastreado em presunção fiscal, o dolo não pode ser imputado como condição para a inclusão do Coobrigado no polo passivo da obrigação.

O art. 21 da Lei nº 6.763/75 e seus dispositivos acessórios, se apresentam genéricos quando dispõem sobre a responsabilização solidária, utilizando-se do termo *“excesso”*, para fundamentar a inclusão do Coobrigado.

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:

(...)



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

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.

A meu ver, tendo em vista a complexidade das análises realizadas pelo Fisco, todas elas refutadas pela Recorrida, não é possível entender que houve excesso de poderes ou infração a lei, mormente quando as conclusões fiscais se encontrem embasadas em presunção.

Dessa forma, pelas razões expostas, entendo que a exclusão do Coobrigado do polo passivo da obrigação, é medida que se impõe.

**Sala das Sessões, 15 de março de 2024.**

**Gislana da Silva Carlos  
Conselheira**