

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.544/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002345315-15
Impugnação: 40.010154464-33
Impugnante: Dayane Aparecida de Lima Rosa Avelar
IE: 002638405.00-99
Coobrigada: Dayane Aparecida de Lima Rosa Avelar
CPF: 085.808.876-23
Origem: DF/Passos

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. A titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatou-se, após reconstituição da movimentação financeira da empresa, diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, art. 194, § 3º (redação vigente até 20/12/19) e art. 196, § 2º, inciso I (a partir de 21/12/19), c/c art. 194, incisos I e V, todos do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

SIMPLES NACIONAL - EXCLUSÃO – PROCEDIMENTO FISCAL REGULAR. Comprovado nos autos que a Impugnante promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, correta a sua exclusão do regime do Simples Nacional, nos termos art. 26, inciso I, art. 29, incisos V e XI e § 1º e 3º, todos 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

Acusação fiscal, mediante verificação fiscal e contábil e utilização do procedimento de conclusão fiscal, que a Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/20, promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da omissão de receitas, deixando de recolher ICMS devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica a Fiscalização que o procedimento fiscal adotado justifica-se em razão do contribuinte não apresentar o livro caixa, sendo reconstituída, pelo Fisco, a movimentação financeira da empresa por meio da conclusão fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Foram utilizados os dados declarados pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) - PGDAS (extratos do Simples Nacional) e DEFIS (Declaração de Informação Socioeconômico) e Termo de Autodenúncia apresentado ao Fisco.

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

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão da Autuada 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. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º, todos 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.

A empresária individual e titular da empresa foi incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, c/c arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil).

Relação dos Anexos: 1 – Intimação nº 880/2021; 2 – Intimação nº 914/2021; 3 – Cópias das PGDASD 2017 a 2020; 4 – Cópias DEFIS 2017 a 2020; 5 – Cópia PTA 05.000305115-35; 6 – Dados Gerais PGDAS; Código da Receita descrição valor original (em R\$) 322-8 – ICMS/MULTA DE REVALIDAÇÃO/MULTA ISOLADA; 7 – Dados DEFIS; 8 – Dados omissão faturamento denúncia; 9 – Planilha Excel Fluxo de Caixa; 10- Intimação nº 915/2021; 11 – Cópia ficha cadastral e Jucemg.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação anexa ao e-PTA. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 266/293, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento. Por fim, opina pela improcedência da impugnação relativa à exclusão do Simples Nacional.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Alega a Impugnante que há manifesto erro na capitulação contida no Auto de Infração. Segundo alega *“na acusação, há descrição de infração decorrente de saídas de produtos desacobertas de documento fiscal, mas, sem qualquer razão de fato ou de direito, o Fisco não considerou os valores dos estoques iniciais e finais, razão pela qual, para subsumir a infringência no art. 6º, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, haveria necessidade de o Fisco considerar os valores dos estoques, bem como a venda dos produtos com substituição tributária”*.

Diz que *“para tanto, bastaria o Fisco analisar as notas de compras dos produtos no período fiscalizado. Assim, a acusação correta seria de omissão de receita apurada por meio de levantamento econômico, e não, da forma como foi feita pela Autoridade Autuante”*.

Fala que *“no Anexo IV do Auto de Infração, a autoridade autuante não apresenta prova quanto à saída desacobrada de documentação fiscal. Nesse contexto, a autuação da forma como foi feita, pecou por erro de enquadramento, quanto ao artigo 51, IV, da Lei 6763/75 (...) há um manifesto desencontro entre a capitulação utilizada pela Autoridade Autuante, e a realidade dos fatos. Isso decorre claramente da seguinte situação: Não poderia a autoridade autuante, capitular a autuação com base no fato de que os documentos apresentados pelas defendentes, não merecem fé. Ora, se não merecem fé, o fisco não poderia ter se utilizado deles como fundamento para a autuação, pois cediço que “a árvore má não pode dar bons frutos”*.

Ademais, sustenta que a autuação está pautada exclusivamente em supostas movimentações financeiras, mas não foi permitido ao contribuinte comprovar que muitos desses valores considerados como receita tributável, são decorrentes de empréstimos bancários, duplicatas ou boletos de fornecedores que comprovariam a existência de passivo, bem como de vendas de produtos com substituição tributária.

Diz que há manifesto erro na capitulação da infração, cuja consequência é a sua não manutenção, sob pena de se estar pretendendo receber tributo sem a existência do correspondente fato gerador.

Alega ainda que *“há ofensa ao disposto no art. 89, incisos IV e V do RPTA, pois a capitulação contida no Auto de Infração não está correta, fato que deverá levar inexoravelmente, à nulidade do Auto de Infração, por ofensa a dispositivo legal cogente”*.

No entanto, em que pesem as suas alegações, verifica-se não assistir razão à Impugnante, uma vez que inexiste qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Vê-se, pois, que a presente autuação foi detalhadamente motivada, atendendo a todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como consta do Auto de Infração a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Registre-se que os argumentos apresentados pela Impugnante, relativos à preliminar ora em exame, se confundem com o mérito, não tendo, pois, qualquer repercussão sobre o lançamento, no tocante à sua validade formal, motivo pelo qual serão analisados nos tópicos que se seguem.

Destaca-se, por oportuno, que o Auto de Infração e seus anexos, especialmente o extenso e Relatório Fiscal Complementar, detalham de forma clara e completa a acusação fiscal, qual seja, a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se de procedimentos tecnicamente idôneos embasando-se nas disposições previstas no RICMS/02 (art. 194, incisos I e V e §3º), reconstituindo a movimentação financeira da empresa (entradas e saídas), tendo em vista a falta de apresentação do livro Caixa, sendo a auditoria contábil desenvolvida com os dados declarados pelo contribuinte no PGDAS D - Extrato do Simples Nacional, na DEFIS – Declaração de Informação Socioeconômica. Ademais, também foram consideradas as informações constantes do Termo de Autodenúncia nº 05.000305115-35 (Anexo V), como elementos de ingressos no Caixa:

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;

3º *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 desacobertadas de documento fiscal.*

§ 4º *Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das*

saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

No âmbito do citado Relatório Fiscal Complementar, o campo “6 – IRREGULARIDADE APURADA” é bastante esclarecedor sobre os fatos ocorridos e a metodologia utilizada no Auto de Infração, os quais serão detalhados no mérito do presente Acórdão. Observe-se os seguintes trechos do referido relatório:

6 – IRREGULARIDADE APURADA

O contribuinte atendeu parcialmente as intimações, enviando cópias dos Livros de Entradas e Resumo Registros de Entradas e, com relação à documentação solicitada juntamente com o A.I.A.F o contribuinte não se manifestou em relação a toda documentação solicitada.

Como o contribuinte não apresentou o Livro Caixa, não tendo atendido às intimações, o Fisco se utilizou das disposições previstas na legislação tributária (RICMS/02) e reconstituiu a movimentação financeira da empresa (entradas e saídas) com os dados que foram apresentados. (Grifou-se).

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;

3º 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.”

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

(...)

Para continuidade da ação fiscal, o fisco fez consulta ao SITE da Receita Federal <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/>, antes federados e acessou os dados dos PGDAS (ANEXO III) e DEFIS (ANEXO IV) do contribuinte.

O presente trabalho de auditoria contábil foi desenvolvido com os dados declarados pelo contribuinte no PGDAS D - Extrato do Simples Nacional e na DEFIS - Declaração de Informação Socioeconômica.

Ademais, para complementar o trabalho, foram também considerados as informações constantes do Termo de Autodenúncia nº 05.000305115-35 (ANEXO V), como elementos de ingressos no Caixa, informações estas que são favoráveis a empresa.

Para auxiliar o trabalho foram elaboradas as seguintes planilhas em Excel, que passaremos a detalhar:

6.1 - DADOS GERAIS PGDAS; 6.2 - DADOS DEFIS; 6.3 - DADOS PTA 05.000305115-35; 6.4 - FLUXO DE CAIXA 2017 A 2020.

(...)

Quando os valores das diferenças dos Saldos Finais (Escriturado - Reconstituído) forem positivas (saldo Escriturado é maior do que o Reconstituído), tais diferenças serão consideradas como receitas omitidas e conseqüentemente saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Assim, os valores apurados serão as bases de cálculo para apuração do crédito tributário, sendo estes valores transportados automaticamente para a pasta "CRÉDITO TRIBUTÁRIO".

Ao compor a base de cálculo, essas receitas omitidas são reconhecidas no fluxo financeiro, de modo que o saldo inicial do mês seguinte será o saldo final escriturado do mês da formação da base de cálculo.

(...)

Na aba "CRÉDITO TRIBUTÁRIO" da planilha Excel "Fluxo Caixa" podem ser facilmente visualizadas as alíquotas e bases de cálculo utilizadas no lançamento, assim como a apuração do ICMS e das multas exigidas, inexistindo a falta de clareza e de informações alegada pela Defesa.

Ademais, frisa-se que todos os dispositivos que serviram de base legal para o lançamento, assim como aqueles que contém as normas infringidas e as penalidades aplicadas constam dos campos "Base Legal/Infringência" e "Penalidade" do Auto de Infração. Nesse sentido, deixou destacado a Fiscalização:

4.1.8 – A alegação que não atendeu os Inc. IV e V do art. 89 do Decreto 44.747/2008;

Os incisos supracitados dizem respeito à descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade.

O fato de a Impugnante não apresentar o Livro Caixa e não atender as intimações motivou o Fisco a emitir o Auto de Infração que se utilizou das disposições previstas na legislação tributária para reconstituir a movimentação financeira da empresa.

A partir da reconstituição da movimentação financeira da empresa constatou-se a omissão de receitas e conseqüentemente a presunção de saídas desacobertas de documentação fiscal.

A reconstituição da movimentação utilizou o procedimento “Conclusão Fiscal” levantando todas as entradas e saídas de recursos possíveis no período com base nas informações disponíveis.

Lógico, o preenchimento obrigatório do Livro Caixa se dá no sentido de que este é o Livro próprio para se informar a movimentação financeira da empresa, inclusive bancária.

Por que a Impugnante não apresentou ou não escriturava o seu Livro Caixa?

A construção pelo Fisco da movimentação financeira com base nos documentos declarados pela própria Impugnante mostrou que as entradas de recursos possíveis não suportavam as saídas, pagamentos.

Para a construção dessa movimentação financeira o Fisco nada presumiu, somente utilizou dados informados pela própria empresa.

Os fatos não foram presumidos, a presunção de omissão de receitas, saídas desacobertas de documentação fiscal, é da norma.

E os dispositivos legais utilizados todos foram citados no “Relatório Complementar do Auto de Infração” e “Relatório Auto de Infração”.

Assim, a alegação de que não foram atendidos os Inc. IV e V do art. 89 não deve prosperar, pois o fato de não apresentar o Livro Caixa motivou a emissão do Auto de Infração, e os dispositivos legais infringidos são citados no Relatório Complementar do Auto de Infração” e “Relatório Auto de Infração “. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alegação da Impugnante de que houve erro enquadramento no art. 51, inciso IV da Lei nº 6.763/75 foi muito bem refutada pela Fiscalização, nos seguintes termos:

O artigo 51 da Lei 6763/75 prevê as hipóteses em que a autoridade fiscal pode arbitrar o valor das operações.

A Impugnante não apresentou o Livro Caixa, documento que deveria ser regularmente apresentado ao Fisco.

Diante da falta da apresentação do Livro Caixa, que deveria ser regularmente escriturado, foram utilizados dados que foram declarados à Receita Federal para reconstituir a movimentação financeira da empresa (entradas e saídas

Com fundamento na reconstituição da movimentação financeira, Caixa, ficou provado que o contribuinte não emitiu regularmente documentos fiscais no valor equivalente à apuração da omissão de receitas.

E quanto a não merecer fê os documentos é uma das hipóteses do Inciso VI, em que o legislador prevê em que o contribuinte pode omitir ou não mereçam fê a declaração, o esclarecimento prestado ou documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Assim, a alegação de erro enquadramento não deve prosperar, pois o Impugnante não apresentou regularmente o Livro Caixa e por isso houve omissão por parte do Impugnante, então está correto o arbitramento.

(...)

As alegações da Defesa relativas aos estoques iniciais, finais, às vendas de produtos sujeitos à substituição tributária não terem sido considerados e também da falta de análise das notas fiscais de aquisição, seguem as explicações da Fiscalização:

4.1.1 - Alegação que o Fisco não considerou os estoques iniciais e finais;

Estoque significa o conjunto de mercadorias que estão à disposição para vendas. E no presente trabalho realizado utilizou-se a recomposição do Livro Caixa.

Conforme a art. 26 §2º da LC 123/06 no Livro Caixa será escriturado toda movimentação financeira e bancária do contribuinte.

O Livro Caixa foi reconstituído considerando como entradas de recursos o “Saldo Inicial Escriturado + Receita Bruta + Denúncia Espontânea” e as saídas de recursos as “Compras - Devolução Compras + Despesas + Rendimentos dos Sócios”, apurando-se o

Saldo Final, sendo que foi constatada a diferença positiva entre o Saldo Final declarado pelo contribuinte nas suas informações fiscais e o Saldo Final reconstituído pelo Fisco. E este valor é considerado por presunção legal como sendo receitas que foram omitidas. Ou seja, os estoques inicial e final são mercadorias e não tem correlação direta com a movimentação financeira onde foram apuradas as receitas omitidas.

Assim, a alegação para considerar os valores de estoques não deve prosperar, pois os estoques se referem a mercadorias a disposição para vendas, ou seja, entradas de recursos futuros e no presente trabalho a base de cálculo se referem a omissão de receitas.

Ademais, as saídas de Caixa para o pagamento das aquisições das mercadorias que estão no estoque já foram realizadas, ou seja, no pagamento das aquisições há saída de recursos.

A Impugnante não entregou qualquer documentação que mostrasse haver compras a pagar ou ainda não quitadas.

4.1.2 – Alegação de que o Fisco não considerou as vendas com substituição tributária;

REGISTRO TIPO 60 A - Registro que identifica a situação tributária, ao final do dia, de cada equipamento Emissor de Cupom Fiscal.

(...)

Nos Registro Tipo 60 - D (Resumo Diário) - Registro obrigatório - Composto com as informações totalizadas por código do produto em documentos fiscais emitidos no dia pelo equipamento.

No Registro 60 - D também informa a Situação Tributária/Alíquota do Produto, F (Substituição Tributária) e 1800 (para produtos com saída de 18%).

Diante do exposto, na análise dos arquivos de saídas de mercadorias realizadas pela Impugnante, os registros de saída diários (Reg. 60 A) são realizados cancelamentos globais e nos registros (Reg. 60 D) totalizados por produtos um mesmo produto tem situação tributária como saída 1800/Normal e outras como saída F/Substituição Tributária.

Assim, devido a inconsistências dos arquivos torna-se impossível a análise das saídas com ST.

Nas entradas do Caixa reconstituído pelo Fisco, todas as receitas derivadas dos documentos de vendas

emitidos pela Impugnante foram consideradas. Desta forma, para essas entradas de Caixa, é indiferente as mercadorias constantes dos documentos fiscais emitidos serem tributação normal ou ST. Ademais, a alíquota será 18% conforme §71 do art.12 da Lei 6763/75.

(...)

Assim, a adoção da alíquota de 18% está amparada na legislação tributária, dado que a empresa comercializa mercadorias com tributação normal e ST e, sendo o caso em que houve apuração de omissão de receita por presunção legal, não há como identificar as mercadorias que saíram sem documentação fiscal.

Sabe-se, foi provado, apenas o valor total das saídas desacobertadas.

(...)

4.1.3 – Alegação de que o Fisco não analisou as notas de compras dos produtos no período fiscalizado;

As notas fiscais de compras são os documentos referentes às aquisições de mercadorias e materiais no período. Ao contrário do alegado pela Impugnante, houve a análise das notas fiscais de compras, dado que esses valores foram lançados como pagamentos, saídas de Caixa na reconstituição procedida pelo Fisco.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal, mediante verificação fiscal e contábil e utilização do procedimento de conclusão fiscal, que a Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/20, promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em face da omissão de receitas, deixando de recolher ICMS devido.

Explica a Fiscalização que o procedimento fiscal adotado justifica-se em razão do contribuinte não ter apresentado o livro Caixa após intimação, sendo reconstituída, pelo Fisco, a movimentação financeira da empresa por meio da conclusão fiscal, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Foram utilizados os dados declarados pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) - PGDAS (extratos do Simples Nacional) e DEFIS (Declaração de Informação Socioeconômico) e também da autodenúncia apresentada pela Autuada.

A apuração fiscal encontra-se detalhada nas seguintes planilhas em Excel, com os esclarecimentos trazidos pela Fiscalização no relatório fiscal complementar: 6.1 – DADOS GERAIS PGDAS; 6.2 – DADOS DEFIS; 6.3 – DADOS PTA 05.000305115-35; 6.4 - FLUXO DE CAIXA 2017 A 2020.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Versa, ainda, o presente PTA, sobre a exclusão da Autuada 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. 29, incisos V e XI e §§ 1º e 3º, todos 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.

A empresária individual e titular da empresa foi incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, c/c arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil).

Consta dos autos que a Autuada encontra-se inscrita no CNAE - 4711-3/02 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados e era optante pelo Simples Nacional no período de 05/10/15 a 31/12/20 e débito/crédito a partir de 01/01/21.

Conforme relatório complementar ao Auto de Infração, a Autuada foi intimada (Intimação nº 880/2021 - Anexo I) para que apresentasse: cópias dos livros Caixas, extratos bancários, livros Registros de Entradas e todas as entradas de valores no Caixa não relacionadas nas informações dos PGDAS referentes aos períodos de 2016/2020.

Em 04/06/21, foram enviados pelo contribuinte ao Fisco, via e-mail, os livros de Entradas e Registros de Entradas Resumo que contêm somente os dados “Nº NF Data Modelo CFOP Nome UF Tipo Pagamento Valor Contábil Base de cálculo %ICMS Valor ICMS” dos períodos 2016/2020.

Em 15/10/21, foi renovada parcialmente a intimação feita anteriormente (Intimação nº 914/2021 - Anexo II), solicitando a documentação faltante conforme intimação anterior de nº 880/2021.

Na mesma data (15/10/21), o contribuinte foi intimado (Intimação nº 915/2021 - Anexo - X) a apresentar arquivo magnético relativo às operações dos registros - Registro Tipo 60 - Item (60I): Item do documento fiscal emitido por Terminal Ponto de Venda (PDV) ou equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) referentes aos exercícios de 2016 a 2020, contudo, o contribuinte não apresentou a documentação solicitada e, após as intimações citadas, foi emitido o AIAF nº 10.000040682.51 em 19/11/21 (data da ciência 26/11/21).

Menciona a Fiscalização que tendo em vista a falta de entrega dos arquivos foi emitido o Auto de Infração nº 01.002245439.01 (exigência de penalidade isolada).

Nesse diapasão, destaca a Fiscalização que a contribuinte atendeu parcialmente as intimações retro, enviando cópias dos livros de Entradas e Resumo Registros de Entradas e, com relação à documentação solicitada juntamente com o AIAF o contribuinte não se manifestou em relação a toda documentação.

Assim, esclarece a Fiscalização que, tendo em vista o não atendimento total às citadas intimações e em razão da falta de apresentação do livro Caixa, com fulcro nas disposições previstas no RICMS/02 (art. 194, incisos I e V e §3º), reconstituiu a movimentação financeira da empresa (entradas e saídas) com os dados que foram apresentados e também aqueles que foram consultados, pelo Fisco, no site da Receita Federal do Brasil (PGDAS - Anexo III e DEFIS - Anexo IV do contribuinte).

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;

3º 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 desacobertadas de documento fiscal.

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

Portanto, a auditoria contábil foi desenvolvida com os dados declarados pelo contribuinte no PGDAS D - Extrato do Simples Nacional, na DEFIS – Declaração de Informação Socioeconômica. Ademais, também foram consideradas as informações constantes do Termo de Autodenúncia nº 05.000305115-35 (Anexo V), como elementos de ingressos no Caixa.

Antes de adentrar nos questionamentos da Defesa, importante detalhar a metodologia utilizada pela Fiscalização para reconstituir a movimentação financeira da empresa autuada.

O método e a sequência de apuração utilizados estão bem detalhados (inclusive com exemplos práticos) no tópico 6 do Relatório Complementar do Auto de Infração.

Entretanto, far-se-á, a seguir, um resumo sequencial dos passos utilizados pela Fiscalização na apuração, no intuito de facilitar o entendimento dos julgadores a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respeito do lançamento. Todas as linhas citadas referem-se ao Anexo IX constante do Anexo “Provas” do e-PTA, aba denominada “Fluxo de Caixa”, exercício 2017.

Para apurar a entrada de recursos no Caixa (1), a Fiscalização obteve o valor da receita bruta de vendas – PGDAS (Anexo VI) (“Discriminativo das Receitas / Receita Bruta do PA (RPA), valor da Receita Bruta Mercado Interno/Externo informado no PGDAS” referente ao produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos) (linha 15 do Fluxo de Caixa). Desse valor seriam subtraídas as devoluções de vendas (linha 16), mas não consta informação para o período autuado.

Foram somados aos valores das receitas brutas de vendas os valores referentes à denúncia espontânea efetuada pela Autuada (valores denunciados no PTA 05.000305115-35), resultando no valor “TOTAL DE ENTRADAS DE CAIXA EQUIVALENTE”, que pode ser visto, mês a mês, na linha 18.

Obs.: No “Anexo VIII – Omissão de Faturamento de cartão” constam os valores referentes à omissão de faturamento denunciados em 05/06/19 conforme PTA 05.000.305115-35, valores esses considerados como entrada de recurso no caixa.

Em seguida, as saídas de recursos do Caixa (2) foram apuradas a partir dos dados constantes da DEFIS (Anexo VII).

Nela constam os dados referentes às saídas de recursos (Compras, Devolução de Compras, Despesa e outros) os quais foram levados para a planilha “Fluxo de Caixa” quando informados na DEFIS – nas seguintes linhas:

- linha 23: (+) Compras (“valores informados na DEFIS referente a aquisições anual de mercadorias para comercialização);
- linha 24: (-) Devolução de compras (“valores informados na DEFIS referente a devolução anual de mercadorias realizada pelo contribuinte”);
- linha 25: (+) Despesas (“valores informados na DEFIS referente às despesas declaradas pelo contribuinte no período anual”);
- linhas 26/27: (+) folha de pagamento/rendimento pagos aos sócios (“Folha de pagamento/Rendimentos pagos aos Sócios - Valores que foram pagos ao sócio da empresa, declarados pelo contribuinte nas DEFIS”);
- linha 30: (=) Total de Saídas do Caixa - Resultado da somatória dos valores das saídas de recursos do Caixa.

A sequência de apuração acima descrita resultou no valor “TOTAL DE SAÍDAS DE CAIXA”, que pode ser visto, na linha 30 – coluna “O” período anual.

Diferença entre Saldo Final Escriturado e Reconstituído (3)

Por fim, valendo-se dos dados obtidos pelo método anteriormente descrito e dos saldos iniciais e finais do Caixa e Bancos conforme DEFIS, a Fiscalização reconstituiu os saldos (anuais) da conta Caixa e equivalente da Autuada (linha 37).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, confrontou o valor do saldo final reconstituído com o saldo escriturado (linha 39), obtendo, ao final do exercício de 2017, o montante de recursos sem origem existente.

A seguir, detalhamento da apuração da “Diferença entre Saldo Final Escriturado e Reconstituído”, conforme relatório fiscal:

- **(+) S. Inicial Escriturado Caixa Equivalente** – este valor foi inserido conforme os dados informados na DEFIS, valor referente ao saldo inicial caixa/banco do início do período abrangido pela declaração;
- **(+) S. Inicial Reconstituído Caixa Equivalente** – valor calculado pela planilha – refere-se ao valor do mês anterior do saldo final de caixa reconstituído, no exemplo acima o valor se inicia em fevereiro;
- **(+) Entradas – saídas** - valor calculado pela planilha = (Total das entradas de recursos - Total de Saídas do Caixa);
- **(=) Saldo Final do Caixa Reconstituído** = valor calculado pela planilha Σ (somatório), Saldo Inicial do Caixa + Saldo Reconstituído + (Entradas-Saídas), estes valores são reconhecidos como saldo do mês seguinte quando forem superiores aos saldos escriturados;
- **(-) Saldo Final Escriturado** – valor inserido na planilha referente o saldo Final caixa e bancos informados na DEFIS. Este valor é lançado para efeito de comparação com o Saldo Reconstituído;
- **(=) Diferença - Saldo Final Escriturado e Reconstituído** – valor calculado pela planilha (Saldo Final do Caixa Reconstituído - Saldo Final Escriturado). Quando os valores das diferenças dos Saldos Finais (Escriturado - Reconstituído) forem positivas (saldo Escriturado é maior do que o Reconstituído), tais diferenças serão consideradas como receitas omitidas e conseqüentemente saídas desacobertas de documentação fiscal. (Grifou-se).

Assim, os valores apurados serão as bases de cálculo para apuração do crédito tributário, sendo estes valores transportados automaticamente para a pasta “CRÉDITO TRIBUTÁRIO”. Ao compor a base de cálculo, essas receitas omitidas são reconhecidas no fluxo financeiro, de modo que o saldo inicial do mês seguinte será o saldo final escriturado do mês da formação da base de cálculo.

Idêntica metodologia de apuração foi utilizada para os exercícios de 2018 a 2020.

A soma dos valores apurados como omissão de receita, referentes a 2017 a 2020, representa o montante das saídas desacobertas legalmente presumidas e,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, a base de cálculo utilizada na autuação, como pode ser visto pela soma das células “B12” (2017), “B33” (2018), “B53” (2019) e “B73” da aba “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” do mesmo Anexo IX.

Na pasta “CRÉDITO TRIBUTÁRIO” – são apurados os valores de ICMS (total de receitas omitidas apuradas x alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) - conforme item “d”, inciso 1 do art. 12 c/c inciso II, § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75), Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento sobre o ICMS exigido) nos termos do art. 56, inciso II, e Multa Isolada - 20% (vinte por cento do valor da operação desacoberta de documento fiscal), prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” (c/c § 2º, inciso I do referido artigo), ambos da Lei nº 6.763/75. Em síntese, esclarece a Fiscalização que, diante da análise dos dados das PGDAS/DEFIS/Autodenúncia, constatou-se a omissão de receitas o que atrai a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio do procedimento de “Conclusão Fiscal” (art. 194, incisos I e V do RICMS/02).

Verifica-se que o valor da diferença positiva entre o saldo declarado pela Autuada e o saldo reconstituído pelo Fisco, é considerado proveniente de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que sem origem comprovada.

A presunção de que os recursos sem origem comprovada representam saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal está prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02 (a partir de 21/12/19 no art. 196, §2º) e no art. 293 do Decreto nº 9.580/18 (RIR).

O Decreto nº 3.000/99, alterado pelo Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Na legislação mineira, a presunção de omissão de receita está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente até 20/12/19), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

(...)

§ 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.

A presunção legal relativa à omissão de receitas, que até 20/12/19 constava no revogado § 3º do art. 194 do RICMS/02, foi realocada, com nova redação e maior especificação, mediante inclusão do § 2º no art. 196 do mesmo diploma regulamentar, alteração essa trazida pelo art. 1º do Decreto nº 47.807/19:

Decreto nº 47.807/19

Art. 1º - O art. 196 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do seguinte § 2º, passando seu parágrafo único a vigorar como § 1º:

"Art. 196 - (...)

§ 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;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

Art. 2º - Fica revogado o § 3º do art. 194 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 3º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Belo Horizonte, aos 20 de dezembro de 2019; 231º da Inconfidência Mineira e 198º da Independência do Brasil.

(Grifou-se)

Importante destacar que a presunção de que os recursos sem origem comprovada representam saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal tem origem legal, estando prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente até 20/12/19) e art. 196, §2º do referido regulamento a partir de 21/12/19, razão pela qual há uma inversão do ônus da prova, cabendo ao Contribuinte comprovar que as situações presumidas pela legislação não ocorreram.

Nesta toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Vale salientar que a doutrina da Professora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas relativa a presunções descreve de forma clara o fundamento de validade da aplicação de uma presunção legal de natureza tributária, como se vê no seguinte trecho:

"Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal. Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos - o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais

normas, até prova em contrário do contribuinte. Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada.”

Assim, demonstrada pelo Fisco a ocorrência do fato (existência de recursos sem origem comprovada), cabe ao Contribuinte comprovar que a consequência presumida pela legislação (existência de saídas desacobertadas) não é verdadeira.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja a existência de recursos não comprovados na conta Caixa.

Entretanto, a Defesa não logrou êxito em afastar a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal conforme se verá.

A Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 26 é expressa no sentido da escrituração do livro Caixa para os optantes pelo Simples Nacional (no mesmo sentido a Resolução CGSN nº 94/11 e 140/18). Confira-se:

LC nº 123/06

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

(...)

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

(Grifou-se)

RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22 DE MAIO DE 2018

Art. 63. Observado o disposto no art. 64, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá adotar para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, §§ 2º, 4º, 4º-A, 4º-B, 4º-C, 10 e 11)

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária.

(...)

(Grifou-se)

RESOLUÇÃO CGSN Nº 94, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2011, revogada pela Resolução CGSN nº 140 de 22 de maio de 2018.

Art. 61. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá adotar para os registros e controles das operações e prestações por ela realizadas, observado o disposto no art. 61-A: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 26, §§ 2º, 4º, 4º-A, 4º-B, 4º-C, 10 e 11) (Redação dada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo (a) Resolução CGSN nº 115, de 04 de setembro de 2014)

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

(Grifou-se)

Como ressalta o Fisco, a Autuada não apresentou livro Caixa referente ao período autuado, dentre outros documentos solicitados.

Diante disso, conforme já comentado, a Fiscalização reconstituiu a movimentação financeira da Autuada, apurando diferença de saldos nos finais exercícios.

Como consequência, restou comprovado nos autos a existência de recursos sem origem em seu Caixa equivalente, situação que induz à presunção legal de saídas desacobertas e contra a qual não houve apresentação de provas em contrário que demonstrem a origem desses recursos.

A alegação da Impugnante no sentido de que não foram considerados na apuração os valores dos estoques iniciais e finais de mercadorias, foi devidamente rechaçada pela Fiscalização, uma vez que os estoques inicial e final de mercadorias não têm correlação direta com a movimentação financeira reconstituída pelo Fisco.

Salienta-se que os estoques de mercadorias representam mercadorias à disposição para vendas, ou seja, entradas de recursos futuros. Ademais, as saídas de Caixa para o pagamento das aquisições das mercadorias que estão no estoque já foram realizadas, ou seja, o pagamento das aquisições consta como saída de recursos.

Por fim, é ressaltado pela Fiscalização que a Impugnante não apresentou qualquer documentação a demonstrar a existência de aquisições ainda não quitadas no final do exercício.

No tocante à alegação da Impugnante de que a Fiscalização não considerou as vendas de mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, vale destacar que a Fiscalização analisando os registros fiscais relativos às vendas de mercadorias acobertadas por cupons fiscais verificou as seguintes inconsistências nos arquivos (integra no subitem 4.1.2 da manifestação fiscal):

Diante do exposto, na análise dos arquivos de saídas de mercadorias realizadas pela Impugnante, os registros de saída diários (Reg. 60 A) são realizados cancelamentos globais e nos registros (Reg. 60 D) totalizados por produtos um mesmo produto tem situação tributária como saída 1800/Normal e outras como saída F/Substituição Tributária.

Assim, devido a inconsistências dos arquivos torna-se impossível a análise das saídas com ST. (Grifou-se).

Nesse diapasão ratifica-se o entendimento da Fiscalização, uma vez que não há como considerar os dados da escrita fiscal devido as inconsistências neles constantes, restando afastada qualquer consideração de que em relação às saídas de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias sem acobertamento fiscal o imposto foi recolhido anteriormente por substituição tributária.

Ademais, dispõe o § 71 do art. 12 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:

(...)

§ 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;

(...)

Como bem esclarece a Fiscalização, em relação às entradas do Caixa reconstituído, todas as receitas derivadas dos documentos de vendas emitidos pela Impugnante foram consideradas. Assim, para essas entradas de Caixa, é indiferente as mercadorias constantes dos documentos fiscais emitidos serem tributação normal ou por substituição tributária.

Quanto às notas fiscais de aquisições de mercadorias e materiais no período, ao contrário do alegado pela Impugnante, houve a análise das notas fiscais de compras, dado que esses valores foram lançados como pagamentos, saídas de Caixa na reconstituição procedida pelo Fisco.

Quanto à alegação da Impugnante de que não foi permitido ao contribuinte comprovar que muitos dos valores considerados como receita tributável são decorrentes de empréstimos bancários, duplicatas ou boletos de fornecedores que comprovariam a existência de passivo, bem como de vendas de produtos com substituição tributária, verifica-se que foi oportunizado à Autuada com a impugnação trazer as referidas comprovações, contudo, nada foi apresentado, como bem destacado pela Fiscalização:

A presunção relativa tem 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, a Impugnante pode ilidir a acusação fiscal, comprovando documentalmente suas alegações e questionamentos em relação à certeza e liquidez do Auto de Infração.

Mas a Impugnante apenas faz a alegação que os valores considerados como receita tributável, são decorrentes de empréstimos bancários, duplicatas ou boletos de fornecedores que comprovariam a existência de passivo, bem como de vendas de produtos com substituição tributária e não anexa aos autos documentação para fazer a prova plena e objetiva.

Ora, a Impugnante alega que não lhe foi dada oportunidade de provar a existência desses ingressos; porém, o que é exatamente o direito de impugnar senão o direito de apresentar provas que possam contestar algo que foi afirmado no Auto de Infração?

Nenhum documento foi apresentado pela Impugnante que pudesse respaldar essas alegações.

Diante do exposto, a alegação supracitada não deve prosperar em consonância com antiga máxima processual expressa no brocardo latino “Allegatio et non probatio quasi non allegatio” (“alegado e não comprovado é quase como não alegado”). Ou, como afirma o eminente processualista Humberto Teodoro Júnior, “fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente”. (Humberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, Forense, 1999, 26ª ed. v. 1, p. 423).

Por fim, a seguir seguem excertos da manifestação fiscal sobre os argumentos da Autuada, cuja réplica é integralmente ratificada pela Assessoria do CCMG:

4.1.9 – A alegação que a fiscalização transcorreu dentro do período da pandemia;

Não cabe a autoridade Fiscal nortear suas atividades com base na situação pela qual o País está passando, ademais não é permitido análises subjetivas e sim atos pautados unicamente na legislação tributária.

E não há previsão legal para o impedimento da fiscalização no período fiscalizado.

4.1.10 – A alegação que em razão da pandemia não foi possível apresentar no tempo certo todos documentos solicitados;

A alegação que não foi possível apresentar no tempo certo todos os documentos solicitados não passa de mera alegação protelatória, pois os prazos previstos na legislação todos foram utilizados pela Impugnante e os documentos, inclusive o Livro Caixa, no momento da intimação já deviam estar escriturados conforme a exigência da legislação.

No §2º do Art. 26 da Lei 123/2006 o Livro Caixa que registra a movimentação financeira e bancária é uma obrigação acessória e a falta de sua escrituração é uma das hipóteses de exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional conforme Inc. VIII do Art. 29 da Lei 123/06.

Ademais, para preenchimento da DEFIS são utilizados os Saldos em caixa/banco no início e final do período

abrangido pela declaração que informa os valores correspondentes à soma dos saldos existentes em caixa e bancos (depositados e aplicados) no primeiro dia e do último dia do período abrangido pela declaração, de titularidade da personalidade jurídica. Saldos esses que, em tese, foram apurados no Livro Caixa, sendo que este não foi apresentado ao Fisco.

(...)

5.5 – A alegação de que incontáveis Autos de Infração Fiscal foram cancelados em razão que apoiaram em meras presunções ou decorrentes de mecanismos levados a cabo por mera amostragem conforme entendimento da Súmula 182 do extinto do TRF;

A jurisprudência trazida pela Impugnante (Recurso Especial nº 11.351), cuja citação da Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, não se aplica ao caso dos autos, visto que não se trata arbitramento com base em extratos bancários, mas em presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02 c/c o art. 281 do Decreto nº 3.000/99 (RIR), face à existência de saldo credor de Caixa, além da diferença entre esse saldo credor reconstituído e o informado pela empresa em suas declarações à Receita Federal.

(...)

6.1 – A alegação que foram tiradas conclusões que o Fisco achou conveniente;

A alegação que foram tiradas conclusões que o Fisco achou conveniente não prospera, pois o arbitramento está previsto no Art.51 da Lei 6763/75 e a Conclusão Fiscal é um procedimento tecnicamente idôneo previsto no Inc. V do Art.194 do RICMS/02.

Além do mais, a Conclusão Fiscal foi estabelecida através de metodologia descrita nas normas contábeis, especialmente na Lei 6763/75 76 (Seção VI - Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado) utilizando todos os dados informados pela Impugnante nas suas declarações fiscais.

(...)

6.2 – A alegação que não teve qualquer intenção de suprimir ou diminuir incidências tributárias;

A alegação de que não teve intenção de suprimir ou diminuir incidências tributárias não deve obter êxito, pois o Fisco não analisa a intenção do agente, mas tão somente se ocorreu ou não o fato gerador do ICMS.

(...)

6.3 – A alegação de que pode ter ocorrido um equívoco em razão complicada legislação;

A alegação de que pode ter ocorrido equívoco em razão da complicada legislação não merece ser acolhida, visto que a Impugnante apenas faz a alegação e não apresenta aos autos os esclarecimentos de quais seriam esses equívocos.

E, acaso existentes, se haveria previsão legal de justificativa de não imputação de penalidades por parte do Fisco em face desses supostos equívocos.

(...)

6.5 – A alegação se a autuação for mantida impossibilitará a manutenção do negócio em razão da crise econômica;

Importante destacar que a atividade do agente do Fisco é plenamente vinculada, o que, por si, contém o entendimento de que não cabe a este agente agir ou se manifestar sobre questões alheias às normas tributárias. Ver. 4.1.9 e 6.4 da “Manifestação Fiscal”.

6.6 – A alegação a pandemia dificultou e impediu o Direito Constitucional de Defesa;

Não há como acatar a alegação da Impugnante, de que a pandemia dificultou e impediu seu direito à ampla defesa e contraditório, pois, ao contrário do alegado, lhe foi conferido o direito de esclarecer, elidir ou modificar as irregularidades apontadas neste Auto de Infração.

Poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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.

Verifica-se, portanto, estarem presentes todos os elementos do art. 136 do RPTA, que ademais, são semelhantes àqueles que suportam a aplicação da presunção legal de saída desacobertada prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º (art. 196, §2º), do RICMS/02.

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

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.

(...)

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 desacobertada 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:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(Grifou-se).

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

(...)

§ 1º - Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Resolução CGSN nº 140/18

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Portanto, na forma da lei, corretamente a Autuada foi excluída do regime favorecido e simplificado a que se refere a Lei Complementar nº 123/06, tendo em vista constatadas as saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, de forma reiterada.

Correta também a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, c/c arts. 966 e 967 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e art. 789 da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil).

Cumprir destacar que a condição de empresário individual tem previsão nos arts. 966 e 967 do Código Civil (Lei nº 10.406/02) e, neste caso, não existe distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Lei nº 10.406/02 - (CC)

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para todos os efeitos legais, o empresário individual é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ.

Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada. São várias as decisões de nossos tribunais nesse sentido, dentre as quais podem ser destacadas:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. FIRMA INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TITULAR. LEGITIMIDADE PASSIVA.

I - CONQUANTO SEJA POSSÍVEL NOVO DIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA INCLUIR OS SÓCIOS NO PÓLO PASSIVO DO EXECUTIVO FISCAL MOVIDO CONTRA EMPRESA EXECUTADA, "É NECESSÁRIO QUE A FAZENDA PÚBLICA ESPECIFIQUE O FUNDAMENTO QUE LHE AUTORIZA AFIRMAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO, CABENDO-LHE TRAZER AOS AUTOS DA EXECUÇÃO ELEMENTOS QUE CORROBOREM A SUA ALEGAÇÃO" (AG 2003.01.00.003134-6/MG, REL. DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRIO CÉSAR RIBEIRO, 8ª TURMA DO TRF DA 1ª REGIÃO, JULGADO EM 22/10/2003).

II - EM SE TRATANDO DE FIRMA INDIVIDUAL, TODAVIA, A RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO É ILIMITADA, E SEU PATRIMÔNIO SE CONFUNDE COM O DA EMPRESA. PRECEDENTES: STJ, RESP 507317/PR, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJU/I DE 08/09/2003, P. 241; TRF-1ª REGIÃO, AC 1997.01.00.032436-6/RR, REL. JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES, SEGUNDA TURMA SUPLEMENTAR, DJU/II DE 14/11/2002, P. 362; ENTRE OUTROS. III - AGRAVO PROVIDO. (TRF1 - AGRAVO DE INSTRUMENTO: AG 4807 RR 2003.01.00.004807-2 - PUBLICAÇÃO: 27/02/2004 DJ P.97)

PROCESSUAL CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉEXECUTIVIDADE. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR TRIBUTOS A CARGO DA PESSOA JURÍDICA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

“1. É DA ESSÊNCIA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO A BUSCA DA SATISFAÇÃO RÁPIDA E EFICAZ DO CRÉDOR. POR ESSE MOTIVO, O NOSSO SISTEMA PROCESSUAL ESTABELECEU COMO CONDIÇÃO ESPECÍFICA DOS EMBARGOS DO DEVEDOR A SEGURANÇA DO JUÍZO, CAPAZ DE TORNAR ÚTIL O PROCESSO APÓS A REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

2. TODAVIA, A DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO TÍTULO EXECUTIVO QUE POSSAM SER DECLARADOS DE OFÍCIO, VÊM ADMITINDO A UTILIZAÇÃO DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, CUJA PRINCIPAL FUNÇÃO É A DE DESONERAR O EXECUTADO DE PROCEDER À

SEGURANÇA DO JUÍZO PARA DISCUTIR A INEXEQUIBILIDADE DE TÍTULO OU A ILIQUÍDEZ DO CRÉDITO EXEQÜENDO.

3. VERSANDO A CONTROVÉRSIA RESPONSABILIDADE DE SÓCIO POR TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA, A SOLUÇÃO REPOUSA NO EXAME DE PROVAS.

4. TRATANDO-SE DE FIRMA INDIVIDUAL, A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO É ILIMITADA, O QUE, A FORTIORI, OBSTA A ARGÜIÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA, MORMENTE EM SE TRATANDO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, ONDE NÃO SE ADMITE DILAÇÃO PROBATÓRIA. 5. RECURSO ESPECIAL PROVIDO." G.N." (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 507.317 - PR - DJ 08/09/2003 P. 241)

As assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, relativas ao pretense efeito confiscatório das multas, 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, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (correspondente ao 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Não há que se falar em confisco em relação a multas que foram exigidas em perfeita consonância com a legislação de regência, inclusive no que tange aos limites máximos traçados pela lei, como já se demonstrou anteriormente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Em seguida, ainda à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação relativa ao Termo de Exclusão do Simples Nacional. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2023.

Thiago Álvares Feital
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora