

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.678/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159592-42
Recurso de Revisão: 40.060128754-51, 40.060128919-45, 40.060128755-24
(Coob.), 40.060128756-05 (Coob.)
Recorrente: Polo Comércio e Distribuição de Miudezas Ltda
IE: 001004633.00-38
1ª Câmara de Julgamento
Real Contabilidade Ltda (Coob.)
CNPJ: 38.739769/0001-07
Ronan Soares de Oliveira (Coob.)
CPF: 494.439.686-49
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Joana Maria de Oliveira Guimarães/Outro(s)(Aut. e Coobs.)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Legítima a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária. **Fundamentação:** Contabilista – art. 21, § 3º da Lei nº 6763/75 c/c art. 124, II do CTN; Sócio administrador – art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75 c/c art. 135, III do CTN.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias descobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise das peças defensórias apresentadas. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº. 6.763/75. Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II “a” do mesmo diploma legal, acatada e parcelada pela empresa autuada. Entretanto, devem ser adotadas as “alíquotas médias mensais” apuradas pela empresa autuada, para fins de cálculo do ICMS devido.

Recursos de Revisão conhecidos por unanimidade, não providos os Recursos nºs 40.060128754-51, 40.060128756-05 e 40.060128919-45, à unanimidade e não provido o Recurso nº 40.060128755-24, pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2007, conforme presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, ambos da Lei nº. 6.763/75.

A empresa autuada efetuou o parcelamento integral do valor correspondente à multa isolada supracitada, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 267/273 (Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos).

Inconformados com as demais exigências fiscais, a Autuada e o Coobrigado Ronan Soares de Oliveira apresentam, tempestivamente, através de procuradora regularmente constituída, Impugnações às fls. 277/299 (aditada à fl. 500) e 345/351, respectivamente.

Acatando parcialmente as alegações apresentadas pela empresa autuada (ver fls. 400 e 493/497), o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fl. 401.

Após serem regularmente cientificados, os Impugnantes aditam suas exordiais às fls. 410/415 e 435, respectivamente.

Em função da motivação relatada à fl. 437, o Fisco promove a reemissão do Auto de Infração (fls. 439/440), cuja alteração se restringiu à **exclusão** do Sr. Ênio Duarte do polo passivo da obrigação tributária e à **inclusão**, na mesma sujeição, da empresa Real Contabilidade Ltda., alteração esta devidamente notificada a todos os envolvidos na presente autuação (ver fls. 442, 447, 487, 489 e 491).

Às fls. 449/462 a empresa supracitada (Real Contabilidade Ltda.) apresenta sua impugnação ao lançamento retificado, solicitando sua exclusão da sujeição passiva, conforme argumentos de fls. 449/462, ratificados às fls. 501/502, contra os quais o Fisco se manifesta às fls. 480/483 e 503/505.

Apreciando o lançamento, a 1ª Câmara, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.140/10/1ª, por unanimidade, indeferiu o pedido de perícia e rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação de fls. 400/401 e para adotar a alíquota média mensal, conforme planilha de fls. 423. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Breno Frederico Costa Andrade (Relator), que o julgavam parcialmente procedente para excluir do polo passivo a empresa Real Contabilidade Ltda.

Inconformados, os Recorrentes interpõem, tempestivamente, e por procuradores regularmente constituídos, os Recursos de Revisão de fls. 527/539, 541/551 e 553/568.

DECISÃO

Das Preliminares

Do Cabimento do Recurso

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.140/10/1ª, ora recorrido, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, devendo ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Considerando que a decisão ora tomada por esta Câmara Especial está de acordo com a fundamentação do Acórdão recorrido e que os recursos abordam todas as matérias nele tratadas, transcreve-se como fundamentos excertos da decisão “*a quo*”.

Da Arguição de Nulidade do Lançamento

A Autuada/Recorrente argui a nulidade do Auto de Infração, uma vez que este, segundo seu entendimento, “*não demonstra especificamente qual a infringência que teria levado à sua lavratura*”, não teria “*esclarecido a suposta irregularidade em que teria incorrido*” e que nele não haveria descrição de “*quais as supostas operações de saídas de mercadorias em relação às quais não teriam sido emitidos os respectivos documentos fiscais, tampouco se faz prova de efetiva ocorrência!!!*”.

No entanto, ao contrário de sua afirmação, o lançamento em apreço foi efetuado com todas as formalidades exigidas pela legislação, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e dos que cominam as penalidades aplicadas.

Reitere-se, uma vez mais, que a Autuada/Recorrente acatou e efetuou o parcelamento do valor correspondente à Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75 (Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos às fls. 267/273), o que implica dizer que reconheceu que infringiu a legislação vigente.

Ademais, o caso concreto tratado nos autos se trata da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Como o próprio nome indica, é legal a presunção quando disposta em lei, em ordenamento positivo. As presunções legais *juris tantum*, 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.

Não há que se falar, portanto, em nulidade ou em vícios formais do lançamento em apreço, pois o que deve ser analisado é se a Autuada/Recorrente trouxe aos autos provas concretas contrárias à acusação que lhe foi imputada.

Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Autuada/Recorrente (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas nos arts. 55, II, “a” e 56, II da Lei nº 6.763/75.

O mesmo acontece com a Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), cuja utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos,

encontra-se respaldada nos arts. 127 e 226 da lei supracitada, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

Do Mérito

Da Irregularidade Apurada

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2007, conforme presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta, conforme já relatado, foi acatada e reconhecida pela Autuada/Recorrente, mediante parcelamento de seu montante, conforme demonstram o Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos às fls. 267/273.

Os suprimentos indevidos da conta “Caixa”, que caracterizam a omissão de receita, ocorreram mediante lançamentos contábeis tendo como contrapartida (contas creditadas) as rubricas “Outras Receitas Operacionais” (fls. 27, 67 e ss.) e “Adiant. P/Futuro Aumento de Capital” (fls. 29, 63 e ss.).

Os valores relativos a cada um desses lançamentos contábeis estão reproduzidos nos Quadros I e II anexados à presente decisão.

A Autuada/Recorrente foi intimada pelo Fisco (fls. 14 e 16) a apresentar declaração contendo descrição pormenorizada dos fatos contábeis que eram lançados nas contas acima citadas e a documentação comprobatória desses lançamentos.

Quanto à rubrica “Outras Receitas Operacionais”, a resposta foi no sentido que os respectivos valores haviam sido lançados no livro Razão “*considerando que, respeitadas as normas vigentes, foi apurada a insuficiência de receita face aos pagamentos efetuados pelo contribuinte*” (fl. 15), ou seja, em sua resposta a Autuada/Recorrente admite, de forma tácita, a omissão de receitas.

No que se refere à rubrica “Adiant. P/Futuro Aumento de Capital”, que aparece dentre as contas do Passivo, com históricos variados feitos no livro Diário, como, por exemplo, “Vr. Empréstimo Obtido N/Data”, a Autuada/Recorrente apresentou os “recibos” acostados às fls. 253/261, assinados pelo próprio sócio gerente, ora Coobrigado/Recorrente, que não têm o condão de elidir o feito fiscal, pois não comprovam o efetivo ingresso do numerário na conta “Caixa” da empresa.

Acrescente-se que os recibos de fls. 253/258, que seriam relativos aos adiantamentos recebidos no exercício de **2007**, têm datas do ano de **2006**, conforme demonstrado no Quadro II, em anexo, ou seja, seriam anteriores aos supostos adiantamentos recebidos.

O Extrato bancário acostado à fl. 251 também não tem força probante do ingresso de recursos na conta “Caixa”, pois os valores nele lançados referem-se a “Transf. Ag. Cheq.” (transferências interbancárias ou entre agências do mesmo banco).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ingresso dos recursos na conta “Caixa”, nesse caso, somente seria comprovado se houvesse saques na conta bancária nas mesmas datas e valores, seguidos dos respectivos lançamentos contábeis, a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Bancos”, provas estas (saques e registros contábeis) não produzidas nos autos.

Importante relembrar que o caso dos autos se trata de uma presunção legal (*juris tantum*), que tem 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 caso dos autos.

Essa presunção está prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

.....

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

(...)

§ 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. (Grifou-se)

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02, não se restringe aos casos de “saldo credor na conta Caixa”, pois o citado dispositivo regulamentar autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Assim sendo e, considerando-se que os Recorrentes não comprovaram o efetivo ingresso na conta “Caixa” dos recursos objeto da presente autuação, corretamente agiu o Fisco em lançar mão da presunção legal acima e em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertadas de documentação fiscal.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75 (multa isolada quitada/parcelada pela Autuada/Recorrente).

Da “Alíquota Média” e do Cálculo do ICMS Devido

Conforme demonstrado às fls. 34 e 36, para fins de cálculo do ICMS o Fisco calculou a “alíquota média” anual (*índice técnico - carga tributária média anual, no que toca ao ICMS*) através da seguinte fórmula:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Base de Cálculo Declarada}$$

Nesse sentido, o Fisco apurou as alíquotas médias para os exercícios de 2006 e 2007 os percentuais de 17,78% (dezessete vírgula setenta e oito por cento) e 17,87% (dezessete vírgula oitenta e sete por cento), respectivamente.

Os Recorrentes, no entanto, entendem que, para fins de arbitramento da “alíquota média” a incidir sobre as saídas desacobertas, deveria ser adotado o mesmo padrão de comportamento fiscal do contribuinte apurado nas saídas acobertas.

Assim, no entender da defesa, a “alíquota média” deveria ser calculada mediante a divisão do ICMS recolhido sobre o total de saídas, ou seja:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Saídas Totais Declaradas}$$

Os Recorrentes justificam seus entendimentos argumentando que grande parte das saídas de mercadorias por ela promovidas seria referente a operações isentas ou não tributadas, incluindo as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com o imposto retido de forma antecipada, além de outras saídas com redução da base de cálculo do imposto, legalmente autorizada (alíquota de 12%).

Assim, no seu modo de ver, a fórmula adotada pelo Fisco, por não contemplar esses diversos tipos de tributação, distorceria o cálculo da alíquota média, já que estaria considerando apenas as saídas normalmente tributadas, o que equivaleria à desconsideração das saídas isentas ou daquelas referentes a mercadorias adquiridas com o ICMS devidamente retido.

De acordo com os Recorrentes, as “alíquotas médias” deveriam ser de 9,34% (nove vírgula trinta e quatro por cento) e 8,37% (oito vírgula trinta e sete por cento) para os exercícios de 2006 e 2007, respectivamente, conforme cálculos apresentados à fl. 331.

Após analisar esses argumentos, o Fisco decidiu acatá-los, argumentado que “*adotando postura conservadora que respeita o princípio **in dubio pro contribuinte**, aceitamentos a fórmula apresentada pelo contribuinte para cálculo da alíquota média de saída (ICMS debitado no período / **valor contábil**) e reformulamos o crédito tributário, conforme planilha em anexo, utilizando as alíquotas médias de 9,34% para 2006 e 8,37% para 2007*”. (Grifos Originais).

Portanto, conforme demonstrado às fls. 400/401, o Fisco acatou os argumentos acima relatados e promoveu a retificação do crédito tributário, com utilização das “alíquotas médias” calculadas pela Autuada/Recorrente (9,34% - 2006; 8,37% - 2007 - fl. 401).

Ocorre, entretanto, que a Autuada/Recorrente manifestou nova discordância quanto ao crédito remanescente, alegando que o Fisco deveria utilizar a “alíquota média mensal” e não “anual”, pois tal procedimento acarretaria em uma distorção na apuração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos valores do ICMS e que não haveria nenhuma justificativa para abandonar as alíquotas médias mensais de ICMS para utilização de média anual.

Nesse sentido, a Autuada/Recorrente apresenta às fls. 423 e 430/432 sua apuração das “alíquotas médias mensais”, bem como do ICMS que seria devido com a nova retificação requerida, na forma abaixo:

CÁLCULO DO ICMS - CONFRONTO FISCO X CONTRIBUINTE							
Período	Base de Cálculo		Alíquota Média		ICMS		
	Fisco	Contribuinte	Fisco	Contribuinte	Fisco (1)	Contribuinte (2)	Diferença (1) - (2)
jul-06	415.147,80	415.147,80	9,34%	9,39%	38.774,80	38.982,38	-207,57
ago-06	264.229,08	264.229,08	9,34%	10,12%	24.679,00	26.739,98	-2.060,99
set-06	100.969,00	100.969,00	9,34%	10,54%	9.430,50	10.642,13	-1.211,63
out-06	340.914,03	340.914,03	9,34%	9,03%	31.841,37	30.784,54	1.056,83
nov-06	188.954,73	188.954,73	9,34%	7,68%	17.648,37	14.511,72	3.136,65
dez-06	159.133,20	159.133,20	9,34%	9,58%	14.863,04	15.244,96	-381,92
jan-07	922.187,46	922.187,46	8,37%	9,66%	77.187,09	89.083,31	-11.896,22
fev-07	222.389,65	222.389,65	8,37%	11,08%	18.614,01	24.640,77	-6.026,76
mar-07	583.592,85	583.592,85	8,37%	7,03%	48.846,72	41.026,58	7.820,14
abr-07	807.196,45	807.196,45	8,37%	5,76%	67.562,34	46.494,52	21.067,82
mai-07	632.941,38	632.941,38	8,37%	8,86%	52.977,19	56.078,61	-3.101,42
jun-07	469.141,29	469.141,29	8,37%	8,30%	39.267,13	38.938,73	328,40
jul-07	32.428,82	32.428,82	8,37%	7,42%	2.714,29	2.406,22	308,07
ago-07	0,00	0,00	8,37%	7,53%	0,00	0,00	0,00
set-07	0,00	0,00	8,37%	9,08%	0,00	0,00	0,00
out-07	70.050,37	70.050,37	8,37%	9,89%	5.863,22	6.927,98	-1.064,77
nov-07	0,00	0,00	8,37%	8,92%	0,00	0,00	0,00
dez-07	179.751,50	179.751,50	8,37%	8,32%	15.045,20	14.955,32	89,88
Totais:	3.919.679,77	3.919.679,77			465.314,29	457.457,76	7.856,53

Como o Fisco não se pronunciou sobre a nova solicitação e levando-se em consideração a mesma motivação por ele alegada quando da retificação das exigências (*in dubio pro contribuinte*), decide esta Câmara em acatar as “alíquotas médias mensais” apuradas pela Contribuinte, uma vez que calculadas corretamente, motivo pelo qual o crédito tributário remanescente, **em valor nominal**, passará a ser o indicado no Quadro III em anexo, valor exatamente igual ao levantado pela Autuada/Recorrente à fl. 423.

Da Sujeição Passiva – Empresa de Contabilidade e Sócio Gestor

O art. 121, parágrafo único, II do Código Tributário Nacional (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, II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. O referido dispositivo do CTN possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos obrigados, conforme os ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, *verbis*:

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. Independe 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, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, § 2º, II e § 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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;

§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

A **simulação de registros contábeis**, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal), é um típico **ato ilícito**, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem salienta o Fisco, o Auto de Infração em tela foi baseado na escrita contábil da Autuada/Recorrente (livros Diário e Razão) e em declaração prestada por seu administrador (à fl. 14) de que “os valores de “*outras receitas*” ... foram escriturados no livro razão considerando que, respeitada as normas contábeis vigentes, foi apurada a **insuficiência de receita face aos pagamentos efetuados pelo contribuinte.**” Assim, resta muitíssimo clara a direta participação e colaboração da empresa contábil nos atos que ensejaram a lavratura da peça fiscal.

Sendo evidente a participação da empresa contábil, através da **criação da “Conta 40006 – Outras Receitas Operacionais”**, mais evidente ainda é a razão ou intenção de sua criação: fazer face aos pagamentos efetuados quando não havia receita declarada suficiente para tanto.

Reitere-se que o ato praticado pela empresa de contabilidade, ora Coobrigada/Recorrente, não se refere a um mero erro contábil ou imperícia e sim de registros contábeis (simulados), de sua exclusiva responsabilidade, que não encontram respaldo na legislação contábil e tributária, fato de seu inteiro conhecimento.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no Agravo Regimental no Agravo nº 775.621 / 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. (GRIFOU-SE)

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos Embargos Infringentes nº 594.124.984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No mesmo processo, acompanhando o relator Desembargador Gouvêa Rios, a Desembargadora Vanessa Verdolim Hudson Andrade, após algumas considerações, concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

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

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio Administrador da empresa autuada, ora Coobrigado/Recorrente, bem como da empresa Real Contabilidade Ltda, Coobrigada/Recorrente, com base no art. 21, § 2º, II e § 3º da Lei nº 6.763/75.

Noutro enfoque, há que se destacar que, na lição dos professores José Alfredo Borges, Hugo de Brito Machado, Werther Botelho Spagnol e Ricardo Lobo Torres, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN e, por consequência, no supracitado art. 21, §§ 2º e 3º é solidária e não por substituição.

Hugo de Brito Machado segue defende esse entendimento, nos seguintes termos:

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual 'a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação'. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário
– 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento aos recursos: 40.060128754-51 (Polo Comércio de Distribuição de Miudezas Ltda), 40.060128756-05 (Ronan Soares de Oliveira) e 40.060128919-45 (1ª Câmara de Julgamento). Quanto ao recurso nº 40.060128755-24 (Real Contabilidade Ltda), pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos, os Conselheiros Luciana Mundim de Matos Paixão (Relatora), Antônio Cesar Ribeiro e André Barros de Moura, que davam provimento, nos termos do voto vencido de fls. 524/525. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor). Pelos recorrentes, Polo Comércio e Distribuição de Miudezas Ltda e Ronan Soares de Oliveira, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria de Oliveira Guimarães, por Real Contabilidade Ltda, sustentou oralmente o Dr. Felipe Araújo Aguiar e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Maria de Lourdes Medeiros.

Sala das Sessões, 25 de março de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator / Designado

MHG/cam