

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.272/16/3ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000377861-97

Impugnação: 40.010139700-03, 40.010139701-86 (Coob.), 40.010139702-67 (Coob.), 40.010139743-01 (Coob.)

Impugnante: INMECO Indústria Mecânica Oliveira Ltda
IE: 067109261.00-80
Célio Antônio de Oliveira (Coob.)
CPF: 428.956.426-72
Iracly Antunes Parreiras (Coob.)
CPF: 108.517.986-91
Maurílio de Souza Diniz (Coob.)
CPF: 550.136.606-10

Proc. S. Passivo: José Anchieta da Silva/Outro(s), Daniane Fernandes Guimarães, Daniel Ribeiro Rezende/Outro(s)

Origem: DF/Betim

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Legítima a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária. Fundamentação: contabilista – art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN; sócio-administrador e administrador – art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e diferença de saldo final de exercício, oriundo do ingresso de recursos sem comprovação de origem, 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 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de abril a dezembro de 2010, apurada mediante a

constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi anulado após recomposição do caixa para exclusão dos recursos sem comprovação de origem, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 71/88 e acosta os documentos de fls. 126/296.

Também apresentam Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, os Coobrigados Célio Antônio de Oliveira, às fls. 298/316, Iracy Antunes Parreiras, às fls. 321/341 e Maurílio de Souza Diniz, às fls. 346/365.

Requerem todos a procedência das impugnações.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 500/504, excluindo as exigências relativas aos valores de transferências interbancárias, para os quais foram apresentados documentos comprobatórios das operações realizadas.

Acosta novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) às fls.505 dos autos.

Regulamente cientificada, a Autuada comparece às fls. 508/509, reiterando os termos da inicial e acrescenta que a ausência de fundamentação, impede a compreensão do critério utilizado pela Fiscalização ao retificar parte e não a integralidade do Auto de Infração, o que acarretaria a sua nulidade

Os demais Sujeitos Passivos também foram cientificados sobre a retificação, sendo que os Coobrigados Iracy Antunes Parreiras e Maurilio de Souza Diniz, comparecem aos autos às fls. 523 e 533, respectivamente, para reiterar os termos de suas impugnações iniciais.

O Coobrigado Célio Antônio de Oliveira não se manifesta.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 534/564, refuta as alegações da Defesa. Requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 582/607, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 500/505.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Os Impugnantes alegam que o Auto de Infração é nulo porque se encontra amparado unicamente em presunção, ou seja, não possui previsão legal.

Alega que o saldo credor na conta “Caixa” identificado pela Fiscalização é decorrente de mero equívoco, visto que na verdade correspondiam a “transferências eletrônicas efetuadas para pagamento de fornecedores ou despesas diversas, não suprimento de caixa”.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

No âmbito estadual, dispõe o art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e o art. 194, § 3º do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

RICMS/02

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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)

Já a legislação federal assim trata a omissão de receitas:

RIR/05, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Omissão de Receita

Art. 281. 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;

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

(Grifou-se)

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

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

As presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstra decisões adiante:

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUIR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

(...)

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE “CAIXA” FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

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

Saliente-se que foi oportunizado à Autuada, no momento da ação fiscal, apresentar os extratos bancários, que subsidiaram os lançamentos no livro Razão, bem como vincular as transferências bancárias, os pagamentos de fornecedores ou outros débitos nos extratos bancários, classificados como suprimento de caixa, à respectiva baixa na mesma data e valor, bem como apresentar os comprovantes do efetivo ingresso de recurso no caixa da Empresa, decorrente de tais operações.

Entretanto, a Autuada não apresentou qualquer documentação que pudesse comprovar as entradas de recursos no caixa.

Apenas em sede de impugnação é que acostou os documentos de fls. 126/296, que foram devidamente analisados pela Fiscalização, tendo resultado na reformulação do crédito tributário, mediante as exclusões relacionadas no Termo de Rerratificação de fls. 500.

Assim, em relação à parcela de lançamentos em que a Autuada não trouxe aos autos a comprovação do efetivo ingresso dos recursos na conta “*Caixa*”, corretamente agiu a Fiscalização em lançar mão da presunção legal acima e em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertas de documentação fiscal.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado, 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 desacobrada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, sendo que as questões fáticas serão tratadas no momento oportuno.

Quanto à retificação do lançamento fiscal, cabe esclarecer que a revisão do lançamento está prevista no art. 149 do CTN, c/c com ao art. 120 do RPTA. Veja-se os citados dispositivos legais:

CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(...)

(Grifou-se)

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que a Fiscalização, depois de recebida a impugnação, tendo acatado parte das alegações do Contribuinte, bem como os documentos apresentados, reformulou o crédito tributário e abriu o prazo previsto no § 2º, visto que a reformulação resultou em redução do valor a ser exigido.

Destaque-se ainda que no Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 500) foram relacionados os lançamentos que foram acatados e observado que “essas exclusões foram efetuadas uma vez comprovadas que os suprimentos indevidos correspondentes a cada uma delas foram efetivamente objeto de retificação contábil na conta “Caixa””.

Portanto, não prospera o argumento da Autuada de que não houve fundamentação para o acatamento de alguns lançamentos, não se caracterizando qualquer nulidade no lançamento.

Também não prosperam as arguições do Coobrigado/Contabilista quanto à falta de intimação para prestação de esclarecimentos, com fulcro no art. 75 do RPTA.

Prevê o citado artigo que na lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF, em se tratando de intimação pessoal, será colhida a assinatura do sujeito passivo, seu representante legal, mandatário, preposto ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

Ou seja, qualquer um destes sujeitos elencados no citado artigo do RPTA poderá assinar o AIAF, não tendo que ser necessariamente o contabilista.

Ademais a Autuada foi intimada reiteradas vezes, conforme já exposto, a prestar esclarecimentos sobre os lançamentos contábeis.

Não há que se falar em cerceamento de defesa, uma vez que o Coobrigado/Contabilista foi devidamente intimado do Auto de Infração (fls. 66), tendo recebido todos os anexos que o compõem, de modo a oportunizar a sua defesa, nos prazos previstos no RPTA.

Assim, assegurada a ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, desde que produzidas na forma e prazos legais, conforme prevê a Constituição Federal, em seu art. 8º.

Ficam assim afastadas as alegações de nulidade do Auto de Infração.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de abril a dezembro de 2010, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi anulado após recomposição do Caixa para exclusão dos recursos sem comprovação de origem, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

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

Instruem os autos o Relatório Fiscal de fls. 35/41, a Planilha Suprimento de caixa indevido (fls. 43), a Recomposição da conta “Caixa” (fls. 45) e o Demonstrativo do crédito tributário (fls. 47) e também a cópia do livro Razão Caixa 2010 – SPED na mídia de fls. 49.

Foram incluídos como Coobrigados os sócios-administradores Célio Antônio de Oliveira (no período de janeiro a setembro de 2010) e a administradora Iracy Antunes Parreiras (a partir de setembro de 2010), e o contabilista Maurílio de Souza Diniz.

Os Impugnantes, Autuada e Coobrigados, alegam que o período autuado encontra-se alcançado pela decadência, visto que o a lavratura do Auto de Infração se deu em 14/12/15 e que, no máximo, poderia se considerar interrompida a decadência com o início da ação fiscal, em 15/06/15, data da emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF).

Para tanto, sustenta, com fulcro no art. 173 do Código Tributário Nacional, (CTN) que se o exercício do ICMS é mensal, não tendo ocorrido a declaração ou o respectivo pagamento pelo contribuinte na data dos supostos vencimentos (abril a dezembro de 2010), o tributo poderia ser lançado pela Fiscalização desde o exercício seguinte, no caso, o mês de maio de 2010.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto é equivocado esse entendimento quanto ao marco inicial do período de decadência.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Constata-se que a notificação da intimação do Auto de Infração foi realizada em relação à Autuada em 29/12/15 (aviso de recebimento de fls. 69), e os demais Sujeitos Passivos Célio Antônio de Oliveira, em 21/12/15 (fls. 566), Maurílio de Souza Diniz e Iracy Antunes Parreiras, em 24/12/15 (fls. 66/68).

Assim sendo, no tocante aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 14/12/15 e que os Sujeitos Passivos foram intimados entre 21/12/15 e 29/12/15, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Mediante análise do livro Razão, transmitido pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, a Fiscalização constatou que foram efetuados lançamentos contábeis a débito da conta "Caixa", com o histórico contábil "Vr. Suprimento de Caixa", em contrapartida da conta Bancos, relativos a valores provenientes de transferências bancárias (TED e DOC).

Considerando que as operações eletrônicas (DOC/TED), não se prestam ao suprimento do caixa, visto que são transferências entre contas bancárias, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro, contabiliza-se as transferências eletrônicas na conta "Caixa" e a crédito na conta "Bancos" e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (tais como pagamento de despesas, fornecedores, dentre outros), creditando a conta "Caixa", debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

A Autuada foi intimada reiteradas vezes (intimações de fls. 09/17) a apresentar os extratos bancários e a comprovar a efetiva entrada dos recursos no Caixa, e ainda, a vincular os valores lançados como "transferências interbancárias, pagamento de fornecedores ou outros débitos bancários", à respectiva baixa na mesma data e valor na conta "Caixa".

Entretanto, a Autuada se limitou a responder que "os extratos bancários não são previstos em lei como livros e/ou documentos de guarda obrigatória" e "por não estar obrigada a manter os referidos relatórios em arquivo (...), a INMECO não adota por procedimento a impressão nem o arquivamento de tais registros".

Contudo, tal entendimento é equivocado.

Conforme previsto na legislação tributária, são obrigações do contribuinte, previstas na Lei nº 6.736/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária;

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte; (grifou-se).

Durante o procedimento de fiscalização, quando identificada a necessidade de apresentação de outros documentos, a Fiscalização intimará o contribuinte a apresentá-los, podendo inclusive ser requisitados de forma verbal, e não sendo entregue, a autoridade fiscal intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, conforme preceitua os arts. 190 e 193 do RICMS/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando. (Grifou-se).

(...)

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - se os livros, meios eletrônicos e os documentos não forem exibidos após requisição verbal, a autoridade que os tenha exigido intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação;

II - a intimação será feita em, no mínimo, 2 (duas) vias, ficando uma delas com o contribuinte, ou com o seu representante, e a outra, em poder da autoridade fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - na via pertencente à autoridade fiscal, o contribuinte ou o seu representante aporão "ciente" e, na hipótese de recusa, esta deverá ser certificada na referida via.

Disciplina o RICMS/02 que "as pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização".

Ressalte-se que os extratos bancários são documentos contábeis, visto que imprescindíveis às conciliações bancárias na apuração do saldo real da conta Bancos, assim, obrigatoriamente devem ser apresentados à Fiscalização quando solicitados, a teor do art. 50 e do art. 204 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

II - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

Art. 204 - Os livros, meios eletrônicos e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória ao Fisco.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras, é clara a importância dos extratos bancários para as conciliações bancárias e conseqüentemente para as análises contábeis, como segue:

d) Conciliações bancárias

Para todas as contas bancárias, um aspecto de controle muito importante (que muitas vezes afeta o saldo respectivo no balanço) é que devem ser feitas conciliações bancárias periodicamente, particularmente na data do Balanço. Essas conciliações entre os saldos de contabilidade com os extratos bancários permitem a identificação das pendências existentes para sua contabilização ainda dentro do período. Isso ocorre normalmente com avisos bancários de despesas debitadas pelo banco, mas ainda não registradas pela empresa, com avisos de cobranças efetuadas pelo banco e ainda não contabilizadas, e com outros itens. (2010, p. 51).

(Destacou-se).

Ressalte-se que tais documentos que lastreiam lançamentos contábeis devem ser mantidos, na forma e nos prazos previstos na legislação, bem como exibi-los ou entregá-los à Fiscalização, quando exigido em lei ou quando solicitado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante/Autuada alega que a Fiscalização observou a existência de diversos lançamentos contábeis sob a rubrica “suprimento de caixa”, e que, ainda que tenha sido registrado como suprimento de caixa, na verdade correspondeu à retirada de valores das contas Bancos, que ao invés de transitarem automaticamente e apenas da respectiva conta “Banco” para a correspondente conta de despesa ou outra conta Banco, conforme o caso, passaram pela conta “Caixa”.

Aduz que o procedimento não é irregular, uma vez que se tratava apenas de procedimento de parametrização adotado à época pela Impugnante.

De fato, não é irregular o procedimento de contabilizar todos os valores na conta “Caixa”. Entretanto, da mesma forma que se debitou o caixa com o valor advindo das transferências, deve-se creditar a mesma conta “Caixa” com o valor equivalente e na mesma data, transferindo assim o lançamento para a respectiva conta de despesa.

E foi exatamente isso, que a Fiscalização verificou, não tendo encontrado o lançamento em contrapartida.

Argumenta, ainda, que somente amparado no SPED Contábil, a Fiscalização presumiu que teriam sido realizadas vendas desacobertadas no montante que corresponde a venda de aproximadamente 200 (duzentas) caçambas para caminhões, sendo que sequer possuía, à época, estoque de insumos (aço), suficiente para a fabricação de tantas caçambas.

Responde a Fiscalização que lhe compete definir qual o trabalho tecnicamente idôneo será utilizado para apurar ou não a existência de sonegação fiscal, sendo a constatação de saldo credor de caixa uma das técnicas previstas na legislação (art. 194, § 3º do RICMS/02). Uma vez caracterizada a saída desacobertada por presunção legal, pouco importa tenha o contribuinte adquirido seus insumos lastreados em documentos fiscais ou não (sem nota fiscal de entrada).

O procedimento adotado pela Fiscalização encontra-se previsto no art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

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;

Registre-se que os valores utilizados para apuração do crédito tributário devido foram obtidos, exclusivamente, com base nos arquivos eletrônicos SPED contábil transmitidos pela Contribuinte. Não existem valores presumidos, sendo que o resultado apurado é consequência da recomposição dos saldos mensais da conta “Caixa”, conta do Ativo de natureza devedora, que passou a apresentar saldos credores, conforme demonstrado na planilha “Recomposição da Conta “Caixa” – Ano 2010” (fls. 45).

A Autuada esclarece que, em razão de se encontrar em dificuldades financeiras, tendo sido ajuizado um pedido de falência contra ela, sem crédito, teve de lançar mão do uso de cheques administrativos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, um único cheque administrativo era emitido com saque na “boca do caixa”, para pagamento de diversas despesas, razão pela qual fazia-se a transferência desses valores da conta “Banco” para o caixa e, em seguida, transferência para as contas de despesas.

Acosta aos autos os extratos e cópias de cheques que comprovariam que os valores questionados pela Fiscalização tiveram origem na conta bancária da Impugnante e os correspondentes comprovantes de pagamento que os numerários foram integralmente utilizados para pagamento de despesas correntes.

Trata-se dos itens 1, 4, 5, 6, 14, 16, 17, 27 e 29 do termo de Intimação nº 28 EC/2015, que corresponde à planilha Anexo 2 (fls. 43).

Informa a Fiscalização que, no tocante aos cheques administrativos, de fato tem razão a Impugnante.

A Fiscalização analisou os documentos apresentados (extrato bancário, cópia dos cheques, boletos), devidamente contabilizados na conta “Caixa”, a débito das respectivas contas de despesas, sendo estes excluídos da planilha “Suprimento de caixa indevido”, resultando em redução do crédito tributário constituído.

Ressalte-se que foram excluídos os itens 1, 4, 5, 6, 27 e 29, integralmente, visto que os valores das despesas a eles relativos foram contabilizados nas respectivas contas de despesas e, parcialmente, o item 16, valor que se refere, de acordo com o extrato bancário, a “Sispag Fornecedores TED” (fls. 232/237), tendo sido contabilizado o valor de R\$ 6.193,75 (seis mil, cento e noventa e três reais e setenta e cinco centavos), na conta Fornecedores.

Já o item 17 não foi acatado, visto que se trata da mesma operação bancária “Sispag Fornecedores TED” (fls. 238/243), porém os documentos apresentados não foram contabilizados.

Quanto aos itens 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 25 da mesma planilha Anexo 2, a Impugnante/Autuada afirma que o mencionado procedimento de triangulação acabou sendo utilizado como padrão e adotado mesmo quando os pagamentos passaram a ser realizados, via sistema, diretamente da conta bancária da Impugnante para o respectivo favorecido (fornecedores, funcionários, em um caso para Bocaiúva Participações S/A) ou simplesmente para outro banco.

Afirma que instrui a impugnação, também, com os correspondentes extratos das suas contas bancárias, demonstrando os casos em que, embora tenham transitado contabilmente pelo caixa, sob a rubrica “nome do banco”, os valores financeiros foram simplesmente transferidos pela Impugnante de uma conta para outra. Ainda que, por algum lapso, tenha remanescido algum valor no caixa, inequivocamente comprovado não se tratar de venda desacobertada, mas de numerário próprio.

Trata-se os itens 8, 9 e 10 de transferências eletrônicas (TED), realizadas na conta bancária da Caixa Econômica Federal, conforme documentos acostados às fls. 201/208, operações para pagamento de serviços (FC Construtora) e pagamento de fornecedores (Sadefen Equip. Montagens). Entretanto, não foi realizado o lançamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para as respectivas contas de despesas (serviços, fornecedores), portanto, continuam suprindo indevidamente o caixa.

Os itens 11, 12 referem-se a título não contabilizado na respectiva conta de despesas (fls.210) e à transferência de valor para_Bocaiúva Participações (fls. 212), todos sem o lançamento triangular, arguido pela Autuada. Portanto, suprimento indevido de caixa.

O item 13, conforme extrato bancário de fls. 214, informa que se trata de pagamento de salários. Parte do valor foi contabilizado na conta “Adiantamento de salários”, valor este acatado pela Fiscalização. A parcela não contabilizada ficou suprindo indevidamente o caixa.

Já o item 25, conforme informação da Autuada e extrato bancário de fls. 266, trata de “liquidação de cobrança descontada”. Portanto, incorretamente mantida na conta “Caixa”.

Os valores elencados pela Impugnante/Atuada sob o argumento de que embora tenham transitado contabilmente pelo caixa, sob a rubrica “nome do banco”, os valores financeiros foram simplesmente transferidos pela Impugnante de uma conta para outra, são os itens 15, 18, 20, 21, 22, 23 e 24.

Foram excluídos pela Fiscalização os valores relacionados aos itens 18, 23 e 24, que se trata de transferências interbancárias entre contas da própria Autuada, devidamente contabilizadas nas respectivas contas bancárias.

Já os itens 15, 20, 21, 22, embora se trate de transferências interbancárias, não foi efetuado o lançamento a débito do caixa e a crédito da conta bancária a que foi destinado o valor. Também este recurso caracteriza suprimento indevido de caixa.

Em relação aos itens 3, 7 e 28 alega a Autuada que houve efetivo suprimento de caixa mediante a transferência de recursos de suas contas bancárias para o caixa.

No entanto, os documentos acostados às fls.162/163 e às fls. 198 (extratos bancários do Banco Itaú) informam que se trata de cheques compensados.

É cediço que os cheques liquidados por compensação bancária, necessariamente, são creditados em outra conta bancária, não se prestando ao suprimento de caixa.

Desse modo, caso o contribuinte transite com tais cheques pela conta “Caixa”, necessário se faz que imediatamente contabilize-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa”, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

Assim, se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (*Passivo ou Despesa*) e a crédito da conta “Caixa” (Ativo), baixa esta não comprovada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, a Impugnante/Autuada sustenta que, em razão da triangulação das operações e a substituição de pessoas responsáveis pela contabilidade, no período fiscalizado, encontrou dificuldades para conciliação bancárias.

Em razão disso, realizou lançamentos de ajustes contábeis, quando uma nova contabilidade assumiu a escrita contábil, de forma que fosse possível a coerência com a conciliação bancária identificada ao longo do exercício de 2011, uma vez que no exercício de 2010 não foi feita a conciliação bancária.

Aduz que em 23/10/10, como a conta bancária do Banco Sofisa encontrava-se negativa, no valor de R\$ 389.475,83 (trezentos e oitenta e nove mil quatrocentos e setenta e cinco mil e oitenta e três centavos), foi realizada a transferência no valor de R\$ 390.826,83 (trezentos e noventa mil oitocentos e vinte e seis reais e oitenta e três centavos), a título de empréstimo bancário.

Argui que, para o fechamento da contabilidade no exercício de 2011, em face da falta de conciliação bancária de 2010, realizou o ajuste de R\$ 598.598,48 (quinhentos e noventa e oito mil quinhentos e noventa e oito reais e quarenta e oito centavos), para fins de coerência com as transações identificadas em 2011 e lançados no livro Razão, em conciliação bancária.

Afirma que observando os livros Razão pertinentes (2010 e 2011) é possível verificar que o lançamento de ajuste é anulado pelo abatimento dos débitos realizados em 2011.

Entretanto tal argumento não se fundamenta nos fatos e nem nos documentos apresentados.

Trata-se da justificativa apresentada em relação ao item 19 da Planilha de fls. 43, cujo histórico contábil é “vlr. lançado para regularização”, na data de 11/10/10, no valor de R\$ 598.598,48 (quinhentos e noventa e oito mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta e oito centavos), a débito da conta “Caixa” e a crédito do Banco Sofisa.

Primeiro registre-se que a conta bancária da Impugnante junto ao Banco Sofisa, conforme extrato bancário apresentado pela Impugnante às fls. 248/249, apresenta saldo devedor em 23/12/10, no montante de R\$ 389.475,83 (trezentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos), e a “transf.conf.aut.” no valor de R\$ 390.826,83 (trezentos e noventa mil, oitocentos e vinte e seis reais e oitenta e três centavos), que a Impugnante alega se tratar de empréstimo bancário, foi creditada no Banco em 03/01/11.

Como se vê, não há qualquer compatibilidade entre os valores apresentados pela Impugnante com o valor do chamado “ajuste”, inclusive em relação às datas.

Ademais a operação de transferência realizada na conta do Banco Sofisa não pertence ao exercício de 2010, mas sim ao exercício de 2011. Na realidade, a conta bancária da Autuada no Banco Sofisa encerrou o exercício de 2010 com saldo negativo.

Tampouco a operação de ajuste reflete a operação de empréstimo bancário.

É sabido que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

ITG 2000

Formalidades da escrituração contábil

(...)

3 . A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

(...)

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoñam a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

Assim em relação ao item 19 também a Autuada não comprovou o lançamento contábil, visto que não se encontra lastreado por documentação hábil e idônea que comprove o fato registrado.

Admite a Autuada/Impugnante que em quatro lançamentos ocorreu “erro material” na operação padrão de triangulação, tendo o numerário sido transferido de uma conta bancária sua para outra conta bancária também sua. E que ao transitá-lo pela conta “Caixa”, por um lapso, dobrou-se o lançamento, ao invés de realizar a sua entrada e posterior saída.

Entretanto, tal argumento não tem o condão de afastar a acusação fiscal.

É cediço que para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

De acordo com Manual Autenticação dos Livros Digitais – Escrituração Contábil Digital – ECD, as retificações de lançamentos com erro estão disciplinadas no art. 16 da Instrução Normativa DREI nº 11/13:

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Parágrafo Único: Erros contábeis deverão ser tratados conforme previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Assim trata a citada ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

(...)

ITG 2000 - Escrituração Contábil

(...)

Retificação de lançamento contábil

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

Da análise dos dispositivos legais aplicados à escrituração contábil, verifica-se que os lançamentos retificadores, que estão previstos na ITG 2000, para correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade, podem ser feitos por meio de estorno, transferência ou complementação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto a Impugnante não apresentou a retificação de tais lançamentos.

Portanto, correto o procedimento fiscal de recomposição da conta “Caixa” para estorno dos valores que não representam suprimentos de caixa, erroneamente lançados pela Impugnante.

A recomposição da conta “Caixa” resultou em saldo credor no exercício, ao que se aplica a presunção legal prevista autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

Quanto ao segundo ajuste relacionado na fl. 81 da impugnação, bem como com relação aos argumentos apresentados sobre os “lançamentos registrados como empréstimos Bocaiúva”, cabe esclarecer que estes não compõem as exigências consubstanciadas na presente autuação, pois se referem ao exercício de 2011.

Por fim, cumpre registrar que as alegações do Impugnante/contabilista quanto às operações de mútuo financeiro não têm aplicação nos presentes autos visto que não foram objeto do presente Auto de Infração.

Foram exigidas além do ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Confira-se:

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;

(...)

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.

Não procede o argumento da Impugnante de que não foi observado a redução da multa a 20% (vinte por cento), conforme determina a alínea “a” do inciso II do art. 55, supratranscrito. Conforme se depreende o Demonstrativo do Crédito

Tributário de fls. 504 dos autos, a multa isolada foi calculada observando a redução prevista na citada alínea.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*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 “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”.

Sujeição passiva

Foram incluídos como Coobrigados os sócios-administradores Célio Antônio de Oliveira, sócio até 14/09/10 e a administradora Iracy Antunes Parreira (a partir de 14/09/10), com fulcro no art. 124, inciso II do CTN, e no art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II, da Lei n.º 6763/75.

De acordo com a consulta de sócios de fls. 51/53, ambos exerciam a gestão da empresa no período autuado.

Já o contabilista Maurílio de Souza Diniz foi incluído no polo passivo do Auto de Infração, com fundamento no dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do CTN e no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75.

Os Coobrigados Célio Antônio de Oliveira e Iracy Antunes Parreiras apresentam impugnação sob os mesmos argumentos, que serão abordados conjuntamente.

Alegam que foram incluídos como Coobrigados do suposto crédito tributário sob o argumento de que o Auto de Infração trataria de caso típico de dolo, fraude ou simulação.

Afirmam que o Auto de Infração menciona de forma genérica, que estaria presente o dolo, a fraude e até a simulação, sem qualquer distinção entre os tipos legais, sem a indicação de quais condutas teria praticado para ser incurso em tal penalidade, prejudicando a sua defesa.

Destacam que o próprio relatório fiscal indica que o saldo credor e os recursos não comprovados na conta “Caixa” são decorrentes de lançamentos equivocados a título de suprimento de caixa, que não geraram quaisquer prejuízos aa Fiscalização, não decorrendo daí nenhum ato praticado com excesso de poder ou mediante infração da lei.

Alegam que a não apresentação dos extratos bancários, seja porque não se encontravam à disposição dos Impugnantes, seja porque se trata de documentos sigilosos da sociedade, não seria suficiente para demonstrar dolo de fraude por parte dos Impugnantes.

Aduz o sócio Administrador Célio que o simples fato de ter sido sócio da INMECO em parte do período fiscalizado, não seria condição suficiente para alargamento da responsabilidade da sociedade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A administradora Iracy argui que o fato de ser administradora, sem qualquer vínculo societário, também não seria suficiente para ser coobrigada dos créditos tributários ora lançados.

Entretanto tais argumentos não encontram embasamento legal.

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

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

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

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

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. 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 indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Grifou-se.

A simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertas 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).

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

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

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

No mesmo sentido, o TJ/RS nos embargos infringentes nº. 594124984, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (GRIFOU-SE).

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº. 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

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

Destarte o CTN em seu art. 135, inciso III, impõe responsabilidade não somente ao sócio, mas também ao gerente, diretor ou equivalente: *“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Cabe ainda destacar que o sócio Célio, no período de janeiro a setembro de 2010 é o único sócio que figura como administrador, não podendo ser acatada a sua alegação de que embora tenha sido sócio e ocupado a posição de administrador, participava apenas e exclusivamente da administração técnica e industrial, jamais tendo assinado qualquer outro documento administrativo ou financeiro.

O Coobrigado contabilista, em sua defesa, argui que não há nos autos prova de conduta dolosa ou de má-fé do contador no sistema de escrituração contábil desenvolvido em favor da sociedade empresária INMECO, no exercício de 2010. Entende que tampouco há nos autos do processo tributário administrativo qualquer prova de que tenham os sócios praticado ato simulado, ou mesmo fraudulento, com intenção de afastar hipótese de incidência do ICMS, ou que o contabilista tenha praticado ação ou omissão galgada de má-fé, portanto, dolosa na escrituração dos atos e fatos contábeis a fim de confundir a Fiscalização Estadual e burlar o recolhimento do tributo de sua competência.

Porém, tais argumentos não podem afastar a responsabilização do contabilista.

Veja-se a Interpretação Técnica (IT) das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 11-IT-03 sobre fraude e erro, *in verbis*:

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo *erro* refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

A doutrina sobre o assunto assevera que o dolo, assim como a fraude, além da consciência e vontade na realização da conduta, também compreende como elemento psicológico, o conhecimento de que o fato é juridicamente proibido. Assim, a participação do contabilista nos fatos que resultaram em prejuízo para a Fazenda Pública deve ser analisada de uma maneira precisa, a fim de aferir se este assume a responsabilidade pelos ilícitos consubstanciados por fatos realizados na contabilidade da empresa.

Vale aqui mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos. (Grifou-se)

A responsabilidade pela escrituração é do contabilista, conforme preceitua o art. 1.182 do Código Civil, que deverá proceder de acordo com as normas contábeis, quais sejam:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Formalidades da escrituração contábil

3 . A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.
(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

- a. em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b. em forma contábil;
- c. em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d. com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- e. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6 . A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
- b) conta devedora;
- c) conta credora;
- d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
- e) valor do registro contábil;
- f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

7 . O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

8. A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destaques acrescidos)

Constatou a Fiscalização que o contador registrou operações de suprimento de caixa com recursos que, inegavelmente não se prestam para tal fim, tais como cheques compensados, sem que houvesse o lançamento correspondente das despesas efetuadas na mesma data e em valores equivalentes, bem como realizou contabilização de valores saídos da conta Bancos para pagamentos de fornecedores como suprimento do caixa, sem registrar a devido lançamento de despesa. Além disso, realizou contabilização de ajustes sem o lastro documental, aumentando o valor dos recursos do caixa, indevidamente.

Reitere-se que o ato praticado pela empresa de contabilidade 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.

Correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio administrador e da administradora da empresa autuada, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 135, inciso III do CTN e do contabilista, com base no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75c/c art. 124, inciso II do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 500/505, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

Sala das Sessões, 22 de novembro de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator