

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.647/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000375222-62
Impugnação: 40.010139830-59, 40.010140061-46 (Coob.), 40.010140060-65 (Coob.)
Impugnante: Randall Indústria e Comércio de Calçados Ltda
IE: 618826684.00-77
Francisca Vanizia de Macedo Gomes (Coob.)
CPF: 140.506.333-53
Pedro Gomes da Silva (Coob.)
CPF: 033.517.853-72
Proc. S. Passivo: Mirlene Aparecida Ferreira
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos o poder de gerência dos sócios, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Imputação fiscal de responsabilidade pelo crédito tributário a empresa Coobrigada com fulcro no § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Lançamento reformulado pelo Fisco para excluir do polo passivo da obrigação tributária o Coobrigado Luiz de Oliveira da Silva haja vista que sua responsabilidade não está devidamente demonstrada nos autos.

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/ou diferenças de saldo final de exercício, assim como existência de recursos não comprovados na conta Caixa e Bancos, 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. 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55,

ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se acatar a Denúncia Espontânea (fls. 609/610) realizada pela Impugnante.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude de constatação de saldos credores na conta “Caixa”, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, caracterizando saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

As diferenças foram apuradas a partir da verificação da ocorrência de lançamentos contábeis relativos a empréstimos de sócio sem a comprovação da efetiva entrada do numerário no patrimônio da empresa; cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária escriturados à débito das contas “Caixa” e “Cheques não Compensados”, sem a devida contrapartida, assim como, ingresso de valores nas contas bancárias da autuada, como depósitos ou transferências identificadas, escriturados como pagamentos de títulos de outros clientes ou como oriundos da conta “Caixa”.

Exige-se 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.

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 480/494 e 504/540, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 747/771.

A Assessoria do CC/MG determina diligência às fls. 776/778, que resulta na manifestação de fls. 780/781.

A Fiscalização reformula o lançamento, para exclusão de Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 827.

Aberta vista, a Autuada e os Coobrigados remanescentes manifestam-se às fls. 843/847.

A Fiscalização, às fls. 852, novamente se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 855/884, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas aos valores que compõem o Termo de Autodenúncia de fls. 609/610 dos autos.

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

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnante arguem a nulidade do lançamento por entenderem não restar demonstrada, especificamente, as infrações que teriam resultado na sua lavratura, assim como, por não haver descrição das supostas operações de saídas de mercadorias, em relação às quais não teriam sido emitidos os respectivos documentos fiscais, concluindo por requerem a sumária declaração de nulidade do Auto de Infração, em razão de vícios apontados.

Porém, não têm razão os Impugnantes à vista dos elementos de fato e de direito demonstrados nos autos. Não há dúvida de que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infrações que lhes foram imputadas, bem como, as sanções cominadas e adequadamente aplicadas se encontram perfeitamente fundamentadas. Todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para o exercício da atividade do lançamento foram observados, conforme termos do disposto nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Conforme se observa das razões apresentadas na Impugnação, todos os aspectos relacionados com a situação objeto da presente autuação foram adequadamente abordados, não se verificando qualquer prejuízo ao exercício regular da ampla defesa e do contraditório, restando evidenciado que os Autuados tiveram conhecimento suficiente dos fatos, do alcance e das circunstâncias inerentes à imputação, promovendo a sua defesa na forma regulamentar, sem oposição ou qualquer medida restritiva por parte da Autoridade Tributária.

Não é pelo fato de os Impugnantes discordarem das imputações de responsabilidades por infração a alguma norma tributária que lhes foram atribuídas que se operaria de plano a nulidade do lançamento. Uma vez demonstrada com razoável pertinência as razões de fato e de direito que justificam a constituição do crédito tributário, não se pode pretender ilidir o lançamento apenas com simples alegações de irresignação. Há que se provar o que se alega.

Ao contrário do que argumentam os Impugnantes, o lançamento em apreço foi efetuado no estrito cumprimento de todas as formalidades exigidas pela legislação, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada, bem como, a indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e as relativas às respectivas penalidades aplicadas.

O presente lançamento trata, portanto, de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, segundo critério idôneo e conformado às exigências normativas aplicáveis à matéria.

A Impugnante ainda suscita em preliminar, a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de vício formal no lançamento, considerado que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) não teria sido prorrogado até o término do trabalho fiscal.

Todavia, a nulidade não se sustenta em face das disposições contidas nos § 3º e 4º do art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º - O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º - Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Da interpretação dos dispositivos referidos, depreende-se que o prazo de validade do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF é de 90 (noventa) dias. O mesmo dispositivo normativo estabelece a possibilidade de sua prorrogação por uma vez e por até igual período inclusive, automaticamente, na hipótese de fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos em razão de sua complexidade.

Observa-se que a complexidade da ação fiscal desenvolvida, ensejou o manejo de diversas intimações e mensagens entre a Autoridade Fiscal e os Autuados com o propósito de esclarecer e compreender os fatos e as circunstâncias inerentes à autuação em discussão, conforme se observa nos autos, fls. 93/134. Em observância ao disposto no § 3º do art. 70, a permanente comunicação entre as partes envolvidas no procedimento fiscal já seria suficiente para operar a prorrogação automática do AIAF de fls. 92, cuja validade poderia ser compreendida como estendida até 12/08/15.

De fato, o prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, considerada a renovação automática do AIAF, em razão da complexidade dos trabalhos de fiscalização, terminou em 10/08/15, devolvendo ao Sujeito Passivo o direito de realizar a denúncia espontânea, cujo exercício, no presente caso, se efetivou em 28/10/15, mediante apresentação do Termo de Autodenúncia e Requerimento de parcelamento, de fls. 609/612 e DAE de fls. 628/629. O relatório da ocorrência registra a realização de “vendas de produtos, com importância diversa do efetivo valor da operação (subfaturados) totalizando o valor da base de cálculo em R\$ 1.173.475,49 (um milhão, cento e setenta e três mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e quarenta e nove centavos)”.

Nesse diapasão, convém destacar que a denúncia espontânea é um instituto que permite ao contribuinte, antes de iniciada a ação fiscal, assumir a existência de descumprimento de obrigação acessória ou principal, permitindo que sejam afastadas as penalidades em relação ao recolhimento do tributo não adimplido ou quanto ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descumprimento de obrigação acessória. Seu suporte legal consta do art. 138 do Código Tributário Nacional:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A legislação estadual trata de forma semelhante a denúncia espontânea no art. 210 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75:

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

O art. 211 do mesmo diploma legal estabelece que a denúncia espontânea realizada em desacordo com as disposições previstas em lei ou regulamento é ineficaz, ou seja, não produz qualquer efeito:

Art. 211. O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia.

Os procedimentos relativos à denúncia espontânea encontram-se regulamentados no RPTA:

RPTA

Da Denúncia Espontânea

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Art. 208. Para os efeitos do disposto no artigo anterior, a comunicação deverá ser instruída com:

I - o comprovante do recolhimento do tributo, acrescido de multa de mora e juros cabíveis;

II - o requerimento de parcelamento, hipótese em que as garantias, se for o caso, e o recolhimento da primeira parcela deverão ser efetuados conforme estabelecido na legislação específica; ou

III - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo justificará na comunicação a necessidade de apuração do crédito pelo Fisco;

II - a apresentação do comprovante de recolhimento ou do requerimento de parcelamento será realizada no prazo de 2 (dois) dias contados da ciência do valor apurado;

III - caso o sujeito passivo discorde do valor apurado pelo Fisco, recolherá, no prazo previsto no inciso anterior, o valor que entender devido, sendo a diferença exigível mediante lavratura de Auto de Infração.

§ 2º Considera-se dependente de apuração o tributo cuja base de cálculo deva ser arbitrada ou quando para o seu cálculo bens e direitos dependam de avaliação realizada pelo Fisco ou submetida à concordância deste.

Art. 209. O instrumento de denúncia espontânea será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, sendo vedado ao funcionário recusar o seu protocolo.

(...)

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

(Grifou-se).

Vê-se, portanto, que a consequência necessária da inércia da Autoridade Fiscal ou da incidência do decurso de prazo, na hipótese de ação fiscal não ultimada, resultaria, tão somente, em devolução ao sujeito passivo da oportunidade de promover a denúncia espontânea dos fatos que reconheça irregulares em face da legislação tributária do estado de Minas Gerais.

Pela própria circunstância dos fatos relatados nos autos, se percebe não ter sido realizada, *a priori*, a verificação do alcance e da validade da denúncia espontânea reclamada pelos Impugnantes.

Reconhecida, no entanto, a sua eficácia, os fatos supostamente alcançados por denúncia espontânea válida devem ser excluídos do lançamento em questão de imediato, por força do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, já que demonstrado nos autos a coincidência entre os valores referentes aos fatos objeto da denúncia espontânea e os relativos aos demonstrativos do presente Auto de Infração, mantendo-se as exigências relativas à diferença apurada, conforme estabelecido no art. 211 do RPTA supratranscrito.

Assim, verifica-se que os procedimentos adotados pela Fiscalização foram promovidos nos estritos termos da legislação tributária do estado de Minas Gerais, não se reconhecendo a nulidade suscitada do Auto de Infração por vício na prorrogação do Auto de Início de Ação Fiscal.

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em virtude da constatação de saldo credor na conta “Caixa”, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, caracterizando saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos termos do art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se 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.

A Defesa pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, se aplica o disposto no art. 173, inciso I do CTN, segundo o qual, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos períodos de apuração compreendidos entre 01 de janeiro a 31 de outubro de 2010 somente teria expirado em 31/12/15, conforme o disposto no inciso I do mencionado art. 173, razão pela qual não se entende ter ocorrido a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/11/15 (fls. 08).

Em relação à arguição da ilegitimidade passiva por parte dos autuados, correta a exclusão do sócio Luiz de Oliveira da Silva, em decorrência das razões apresentadas em impugnação.

Por outro lado, não se sustenta os argumentos apresentados pelos Impugnantes para exclusão do polo passivo da relação tributária dos sócios Pedro Gomes da Silva e Francisca Vanizia de Macedo Gomes.

Com efeito, a responsabilidade dos sócios, conforme individuada no Auto de Infração em questão, não encontra fundamento exclusivamente na Portaria SRE nº 148/15, como pretende fazer crer os Impugnantes. O fundamento legal da matéria se encontra explicitado no art. 207 da Lei nº 6.763/75.

Conforme Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 781), a Autoridade Fiscal informa que a responsabilidade dos Coobrigados se fundamenta no inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 e inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

A norma veiculada nos termos do disposto no art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN informa que o responsável tributário será o sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorra de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Noutro passo, conforme o disposto no art. 124, inciso II do CTN, “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. Nesse sentido, colaciona-se a lição 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 o § 2º, inciso II 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;

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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

Assim, na esteira do que vem sendo consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, 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.

(DESTACOU-SE).

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 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. [...].

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 registrar que a hipótese de inclusão dos sócios-gerentes como coobrigados no presente lançamento está prevista no subitem 1.8.2, código 01.019.002 – Levantamento de Caixa/Saldo Credor da Portaria SRE nº. 148/15 (fls. 729), ou seja, saída desacobertada apurada no levantamento de Caixa.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração sob análise, constata-se que o fundamento legal da ação fiscal, cujas conclusões confirmaram a constatação da existência de saldo credor na conta “Caixa”, após promovida a recomposição, se encontra veiculado no art. 49, § 1º e 2º da Lei Estadual nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à 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.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, descreve a presunção de omissão de receita em seu art. 281 e estabelece as consequências do procedimento no art. 282, *in verbis*:

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 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.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II)

Para compreensão da irregularidade apurada, é importante verificar a Planilha Demonstrativa dos Valores Escriturados na conta “Caixa” (fls. 11/16), com informações extraídas da escrituração fiscal do Sujeito Passivo, as quais explicitam os detalhes relativos às contas, o histórico, valor e demais informações referentes às operações lançadas nos registros contábeis.

Os lançamentos contábeis sob análise evidenciam desconformidade entre o procedimento adotado e o dever de observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Não existe previsão na Contabilidade, de escrituração de valores a débito de uma conta sem a realização, em contrapartida, da escrituração desses valores a crédito em outra conta.

Há provas suficientes da existência dos lançamentos contábeis na escrita contábil da Autuada, a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Contas a Pagar”, cujo histórico “Vr. recebido de Pedro Gomes da Silva, ref. empréstimo conf. nota promissória”, no exercício de 2010, no valor de R\$ 580.000,00 (quinhentos e oitenta mil reais), sem que se tenha demonstrada a comprovação da efetiva entrada do numerário, conforme demonstrativo Anexo I (fls. 11).

Os Impugnantes alegam que a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do sócio comprova a existência de numerário disponível e o efetivo empréstimo à Impugnante (fls. 630/650).

Percebe-se, no entanto, conforme demonstrado nos autos, que tais empréstimos foram contabilizados em “Contar a Pagar” e não em uma conta denominada “empréstimos”, resultando em supressão artificial da conta “Caixa” e, via de consequência, considerados recursos não comprovados, uma vez que não se encontram lastreados em documentação hábil e idônea, que possa comprovar o efetivo ingresso dos recursos na conta “Caixa”.

Ressalta-se, que apesar do esforço da Autoridade Fiscal em tentar obter informações que pudessem esclarecer os fatos antes da lavratura do Auto de Infração, a Autuada não se prestou a fornecer a documentação comprobatória do real ingresso do numerário em sua conta “Caixa”, limitando-se a apresentar as cópias das declarações do Imposto de Renda - Pessoa Física do sócio Pedro Gomes da Silva, referente aos exercícios de 2010 e 2011.

Todavia, contrariamente ao entendimento dos Impugnantes, não restou comprovado a efetiva entrega dos recursos pelo sócio. A simples comprovação da capacidade financeira do sócio não é suficiente para afastar a presunção.

Tratando-se de suprimento de caixa com recursos oriundos de empréstimos e aporte de capital, a comprovação da efetiva entrada dos recursos no Caixa da empresa é essencial e imprescindível. Tal demonstração há que ser realizada mediante a apresentação de depósitos em conta bancária da empresa, transferências eletrônicas, cheques emitidos, ou qualquer outro meio que comprove a efetiva entrada de recursos no Caixa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os registros de tais suprimentos no Caixa têm claramente a finalidade de justificar os valores das despesas realizadas, de modo que a conta Caixa não ficasse credora.

Registre-se, ainda, que não há nos autos e nem sequer foi apresentado pelos Impugnantes quaisquer documentos formais que comprovem a realização dos empréstimos, tais como: contratos.

Ademais, é consenso que a comprovação da capacidade financeira do sócio, por si só, não comprova a efetividade das transações. O entendimento pode ser confirmado em diversas decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA - EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR.

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, **SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99).** A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(DESTACOU-SE).

Como bem destaca a Conselheira do CARF, Selene Ferreira de Moraes, em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devam atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratarem de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração.

Além de não terem sido apresentados os contratos como exigidos, registre-se como elemento da maior importância para o deslinde da questão, a constatação da falta de comprovação da efetividade da entrega dos recursos do sócio à empresa, por meio de prova idônea, tais como as transferências bancárias (TED, DOC), cópias de cheques, comprovantes de depósitos bancários ou qualquer outro documento que confirme a entrega dos recursos financeiros.

Desse modo, como não foram produzidas provas suficientes para ilidir as conclusões decorrentes da imposição da presunção legal de forma objetiva e inquestionável, mediante apresentação de documentação idônea acerca da efetividade, regularidade e da origem dos ingressos consignados na conta “Caixa”, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *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.

Portanto, correto o estorno dos valores lançados como suprimento de caixa, oriundos de recursos não comprovados, mediante recomposição da conta Caixa.

Os Impugnantes contestam valores que teriam sido indevidamente lançados no Anexo II do Auto de Infração – Lançamentos contábeis relativos a cheque emitidos pela empresa, escriturados a débito das contas “Caixa” e “Cheques não compensados” liquidados pelo sistema de compensação bancária, sem registro posterior da respectiva despesa.

Em relação ao lançamento referente ao valor de R\$ 4.433,47 (quatro mil, quatrocentos e trinta e três reais e quarenta e sete centavos) realizado em 06/12/11, afirmam se referir à retirada efetuada para pagamento de pró-labore dos sócios Luiz de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oliveira Silva e Pedro Gomes da Silva, que teria sido contabilizado com Banco/Caixa e posteriormente Caixa/Pró-labore sócios.

Em relação ao lançamento referente ao valor de R\$ 9.587,74 (nove mil, quinhentos e oitenta e sete reais e setenta e quatro centavos) realizado em 14/04/14, alegam tratar-se de lançamento referente a pagamento de rescisões contratuais, conforme documentos anexos, sendo contabilizado como Banco/Caixa e posteriormente Caixa/Rescisões de vários funcionários.

Entretanto, não há a apresentação dos respectivos documentos que pudesse comprovar suas alegações. Portanto, mantem-se a presunção de omissão de receitas, visto que não foi comprovada a saída da conta Caixa para a respectiva conta de despesas, valores estes que suprem indevidamente a conta Caixa.

Quanto às alegações de que o Fisco não teria adotado a alíquota média para apuração do ICMS devido sobre o total das saídas presumidamente desacobertadas, contrariamente a esse entendimento, a alíquota adotada pelo Fisco está de acordo com as disposições normativas presentes na legislação tributária.

Com efeito, o art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 prevê que nas hipóteses nas quais seja impossível identificar a natureza das operações desacobertadas apuradas (se internas, interestaduais ou de exportação), a alíquota a ser aplicada deve ser aquela exigida para as operações internas.

A norma ínsita no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, introduzido na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 20.540, de 14 de dezembro de 2012, assim dispõe:

Art. 12 (...)

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

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

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

Depreende-se da leitura do art. 12, § 71 da Lei nº 6.763/75, que a alíquota de 18% (dezoito por cento) se aplica aos lançamentos nos quais o valor das operações ou das prestações é arbitrado pela autoridade fiscal (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, conforme autorização prevista na Lei nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), que é o caso da irregularidade consubstanciada nas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais apuradas nos presentes autos.

Como os Impugnantes não especificaram quais seriam as operações realizadas no período fiscalizado, correta a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do dispositivo acima referido. Destaca-se, por oportuno, ter sido observada a mesma alíquota (18%) no Termo de Autodenúncia apresentado pelo próprio Sujeito Passivo, conforme se percebe nos autos.

Noutro passo, alegam os Impugnantes que não se pode negar ao Contribuinte o direito ao aproveitamento ao crédito de ICMS nas entradas das supostas mercadorias que teriam sido compreendidas como relativas às operações de saídas desacobertas. Isso porque, segundo seu entendimento, se a Autoridade Fiscal concluiu pelas saídas desacobertas, necessariamente, teria que considerar as suas respectivas operações de entradas, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade do imposto.

Todavia, tal pleito não pode ser acatado, visto que não encontra respaldo na legislação tributária.

Determina o art. 69 do RICMS/02 que o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

A Autuada, caso a aquisição das mercadorias tenha de fato sido acobertadas por documentação fiscal, poderá se apropriar dos créditos a elas relativos e corretamente destacado, observando o disposto no art. 67, § 2º do RICMS/02.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, apenando o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. Examine-se:

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.

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pelo Fisco, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 desacoberta 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, registre-se que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/2017), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Vigência a partir de 01/07/17:

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...) Destacou-se.

Verifica-se que a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II) para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que a limite máximo da multa isolada refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação e não ao imposto exigido.

Nesse diapasão, deve-se analisar se é o caso da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Destaca-se que, considerando se tratar de operações relativas a mercadorias tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento), bem como, considerando que a sanção cominada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), não é aplicável à hipótese dos autos a retroação benigna prevista no art. 106,

inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, tal aplicação restaria afastada, se fosse o caso, uma vez que a infração praticada configura-se hipótese de dolo.

Tampouco se pode acatar o pedido dos Impugnantes para exclusão dos valores cobrados a título de juros com base na taxa Selic, aplicando-se os juros de 1% (um por cento).

A utilização da Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada no art. 161 do CTN e arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam, todos abaixo transcritos:

Do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Da Lei 6.763/75:

Art. 127. Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(Grifou-se).

Resolução nº 2.880/97:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

Verifica-se, pois, de todo o exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando o Termo de Rerratificação de fls. 827 e, ainda, para acatar a Denúncia Espontânea (fls. 609/610) realizada pela Impugnante. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, também, os valores relativos aos empréstimos realizados pelo sócio à empresa. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Mirlene Aparecida Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora**

**Geraldo da Silva Datas
Relator**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.647/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000375222-62
Impugnação: 40.010139830-59, 40.010140061-46 (Coob.), 40.010140060-65 (Coob.)
Impugnante: Randall Indústria e Comércio de Calçados Ltda.
IE: 618826684.00-77
Francisca Vanizia de Macedo Gomes (Coob.)
CPF: 140.506.333-53
Pedro Gomes da Silva (Coob.)
CPF: 033.517.853-72
Proc. S. Passivo: Mirlene Aparecida Ferreira
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside, exclusivamente, na necessidade de exclusão dos valores relativos aos empréstimos realizados pelo sócio à empresa e que se encontram devidamente registrados na declaração do Imposto de Renda.

Cumprе destacar de pronto, a total concordância com as exclusões procedidas pela decisão majoritária que, além de considerar o Termo de Rerratificação de fl. 827, ainda, acatou a Denúncia Espontânea (fls. 609/610) realizada pela Impugnante em todos os seus efeitos.

Versa o presente lançamento, realizado a partir da análise da escrita comercial (contábil) e fiscal de documentos fiscais e subsidiários da ora Impugnante, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, acerca da imputação fiscal de que a Impugnante teria deixado de recolher e/ou recolhido ICMS a menor, por promover saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal, prevista no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, apuradas mediante a constatação dos seguintes fatos contábeis:

- recomposição mensal da conta caixa, no exercício de 2010, para exclusão dos empréstimos do sócio, sem comprovação da efetiva entrada do numerário no patrimônio da empresa;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- lançamentos contábeis relativos a cheques emitidos pela empresa, escriturados a débito das contas "caixa" e "cheques não compensados", liquidados pelo sistema de compensação bancária (sem a devida contrapartida);

- lançamentos contábeis relativos ao ingresso de valores nas contas bancárias de titularidade da Impugnante, como depósitos ou transferências identificadas, escriturados como pagamentos de títulos de outros clientes ou como oriundos da conta "caixa".

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea "a".

Conforme mencionado no próprio relatório do Auto de Infração, o que o Fisco verificou no caso foi a existência de saídas desacobertadas de mercadoria sem o conseqüente recolhimento do tributo devido suportada na presunção estabelecida no Regulamento do ICMS e em documentos solicitados à empresa.

Cumprido destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, 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 devido.

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, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do 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.

Sobre a questão, a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

"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."

No caso concreto, a Fiscalização partiu de lançamentos de valores de depósitos realizados cuja origem não foi comprovada, para concluir que tais valores referem-se a saídas desacobertadas de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há dúvidas de que este fato constitui-se em uma presunção. Entretanto, tal presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

“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;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - conclusão fiscal;

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial;

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal.

.....
§ 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.

.....

Pela análise do dispositivo acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipóteses para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, quando a escrituração – mantida pelo contribuinte – indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”

Como visto, no caso de presunções, a busca da verdade material deve ser ainda mais patente.

É exatamente considerando a verdade material que devem ser acatadas as provas trazidas pela Impugnante em relação aos empréstimos efetuados por seu sócio e que se encontram devidamente registrados na declaração de imposto de renda.

E setembro de 2015, a Impugnante foi intimada a apresentar as cópias das Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física dos sócios e outros documentos, que comprovassem a origem e destino dos empréstimos.

No prazo concedido, a Impugnante apresentou as cópias das Declarações do Imposto sobre a Renda dos sócios e comprovou a origem e destino dos empréstimos realizados pelo sócio, nos meses de junho, agosto e setembro de 2010.

Conforme se verifica em tais documentos, os valores referentes aos empréstimos foram pagos ao sócio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco não alcançou demonstrar que as informações das declarações de renda não representavam a realidade.

Importa destacar que a exigência não é e não poderia ser decorrente do empréstimo de sócios, mas de valores de origem não comprovada, uma vez que as declarações de imposto de renda comprovam os fatos contabilizados, dão lastro financeiro aos empréstimos contabilizados.

No caso, a Declaração do Imposto sobre a Renda do sócio comprova a existência de numerário disponível e o efetivo empréstimo à Impugnante, razão pela qual é indevida a autuação sobre os referidos valores como se saídas desacobertas fossem, devendo ser excluídas do lançamento.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também, os valores relativos aos empréstimos realizados pelo sócio à empresa e devidamente comprovados.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**