

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.957/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000276484-25
Impugnação: 40.010138886-84, 40.010138997-32 (Coob.), 40.010138998-13 (Coob.), 40.010138999-96 (Coob.)
Impugnante: Confiança Comércio de Tecidos Eireli
IE: 062353886.00-08
Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto (Coob.)
CPF: 076.547.956-70
Robson Luiz Martins Antunes (Coob.)
CPF: 686.097.956-91
Virgínia Luz Divina Antunes Diniz (Coob.)
CPF: 050.817.786-30
Proc. S. Passivo: Karla Gislane da Silva Lopes, Fernando Henrique Aparecido Vieira, Guilherme Araújo de Oliveira
Origem: DF/Betim

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), prevista no art. 980-A do Código Civil, responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos a prática de atos que repercutiram no descumprimento das obrigações tributárias. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O Coobrigado é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II, do CTN. Lançamento retificado pelo Fisco para excluir a responsabilidade do Coobrigado/Contador em relação às penalidades aplicadas (multas de revalidação e isolada).

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em

conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias 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 pelo Fisco. Os Impugnantes não trouxeram aos autos quaisquer apontamentos fundamentados na escrituração contábil da empresa, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as 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. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela existência de saldo credor e de recursos não comprovados na conta caixa em 2012, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75.

Relativamente ao exercício de 2013, o Fisco constatou que a Autuada contabilizou indevidamente, como “Adiantamento a Fornecedores”, valores vinculados às saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

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

A sócia-administradora, Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, o gerente da empresa, Robson Luiz Martins Antunes, e o contador, Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, por concorrerem ao não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000011703.49 (fls. 03/04); Intimações Fiscais e respostas de contribuinte (fls. 05/79); Documentos relativos ao AI nº 01.000272742-74 (fls. 80/84); Auto de Infração-AI (fls. 85/92); Intimações (fls. 96/102); Anexo 1 - Relatórios Fiscais (fls. 103/128); Anexo 2 - Cópia PTA 05.000242906.11 Ref. Exploratória Fiscal Exercício 2011 (fls. 129/153); Anexo 3 – Planilha Suprimento de Caixa Indevido – 2012 (fls. 154/166); Anexo 4 – Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012 (fls. 167/168); Anexo 5 – Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012 (fls. 169/170); Anexo 6 – Cópia Livro Razão Caixa 2012 – SPED 27/01/2014 (fls. 171/172); Anexo 7 – Recibo de Transmissão Livro Diário 2012 – SPED 27/01/2014 Assinado pelo Sr. Ângelo Scarabelli (fls. 173/174); Anexo 8 – Arquivo Digital Livro Diário 2012 (fls. 175/176); Anexo 9 – Cópia Livro Razão Conta “Adiantamento a Fornecedores” – 2013 (fls. 177/182); Anexo 10 – Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2013 (fls. 183/184); Anexo 11 – Recibo de Transmissão Livro Diário 2013 (fls. 185/186); Anexo 12 – Arquivo Digital Livro Diário 2013 (fls. 187/188); Anexo 13 – Denúncia Espontânea Inepta Ref. 2012 e 2013 (fls. 189/204); Anexo 14 – Demais Recibos de Transmissão SPED 2012 (fls. 205/207); Anexo 15 – Consulta Sócios Atuais (fls. 208/210); Anexo 16 – E-mail respondido pelo Gerente da Confiança Sr. Robson

Antunes (fls. 211/213); Anexo 17 – Demonstrações Contábeis Assinadas pelo Sr. Hélio Scarabelli Alves – 2013 (fls. 214/283); Anexo 18 – Razão Contábil Digital Conta Caixa ECD de 27/01/2014 (fls. 284/285); Anexo 19 – Razão Contábil Digital Conta Caixa ECD de 01/04/2015 (fls. 286/287).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 293/370, acompanhada dos documentos de fls. 371/742.

Às fls. 746/748, a Autuada adita sua impugnação, anexando novos documentos às fls. 749/1157.

Por sua vez, o Coobrigado Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto, contador da Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1158/1173, juntando documentos às fls. 1174/1219.

Da mesma forma, o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes, gerente da empresa autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1220/1238, anexando documentos às fls. 1239/1288.

E ainda, a Coobrigada Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, sócia-administradora da Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1289/1308, seguida dos documentos de fls. 1309/1376.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, de acordo como o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 1380/1381, para:

- excluir a responsabilidade do Coobrigado Contador em relação às penalidades aplicadas (multas de revalidação e isolada);
- excluir os valores constantes da tabela apresentada às fls. 1380, por entender que já havia a devida retificação de lançamento contábil.

Na oportunidade, apresenta as planilhas retificadas relativas ao Anexo 3 (Planilha Suprimento de Caixa Indevido – 2012), ao Anexo 4 (Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012) e ao Anexo 5 (Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012), todos do Auto de Infração, conforme fls. 1384/1397.

Regularmente cientificados sobre a retificação (Autuada e Coobrigados), o Coobrigado Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto, contador da Autuada, adita sua impugnação às fls. 1411/1422, trazendo novos argumentos em relação à reformulação fiscal, bem como reiterando os termos da impugnação inicial.

Da mesma forma, o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes, gerente da empresa autuada, a Coobrigada Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, sócia-administradora, e a Autuada aditam suas impugnações às fls. 1431/1443, 1447/1460 e 1463/1501, respectivamente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 1506/1562, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 1566/1567, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 1568/1573.

Reaberta vista, a Autuada comparece às fls. 1587/1605, juntando documentos às fls. 1606/1608, a Coobrigada Virgínia Luz Divina Antunes Diniz pronuncia-se às fls. 1609/1631, anexando documentos às fls. 1632/1634, e o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes comparece às fls. 1635/1645, enquanto o Fisco manifesta-se às fls. 1649/1668.

Em razão de deferimento de juntada de novos documentos protocolados pela Impugnante/Atuada neste Conselho, referentes a Laudo Pericial, anexado aos autos às fls. 1671/1708, a Assessoria do CC/MG determina o retorno dos autos à origem, conforme Despacho de fls. 1670, para que o Fisco manifeste-se, nos termos do inciso I do art. 120 do RPTA, em relação ao referido documento.

Após análise do Laudo Pericial, o Fisco decide reformular outra vez o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 1710/1711, para excluir os valores constantes do quadro de fls. 1710, os quais já haviam sido excluídos da Conta Caixa, mediante lançamento de retificação efetuado pela empresa.

Assim, o Fisco elabora as planilhas novamente retificadas, relativas ao Anexo 4 (Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012) e ao Anexo 5 (Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012), ambos do Auto de Infração, conforme fls. 1712/1713, e manifesta-se às fls. 1717/1730.

Reaberta vista, a Autuada e a Coobrigada Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, sócia-administradora da Autuada, comparecem às fls. 1735/1746, acostando os documentos de fls. 1747/2771, enquanto o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes, gerente da empresa atuada, manifesta-se às fls. 2772/2779, anexando documentos de fls. 2780/2781.

Às fls. 2784/2787, o Fisco reapresenta a segunda reformulação, de fls. 1710/1711, para apenas corrigir erros de digitação de alguns valores constantes das explicações relativas à retificação, não havendo, portanto, qualquer alteração no lançamento.

Em razão da análise do último aditamento à impugnação, o Fisco decide reformular pela terceira vez o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 2793/2794, para excluir os valores constantes do quadro de fls. 2793, entendendo que eles já haviam sido excluídos da Conta Caixa, mediante lançamento de retificação efetuado pela empresa.

Dessa forma, o Fisco elabora as planilhas retificadas mais uma vez, relativas ao Anexo 4 (Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012) e ao Anexo 5 (Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012), ambos do Auto de Infração, conforme fls. 2795/2796, e manifesta-se às fls. 2799/2814.

Devidamente cientificados da terceira reformulação (Autuada e Coobrigados), o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes, gerente da empresa autuada, comparece às 2829/2837 e a Autuada, juntamente com a Coobrigada Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, sócia-administradora da Autuada, comparecem às fls. 2840/2849.

Ressalta-se que, embora tenha sido regularmente notificado das reformulações fiscais, o Coobrigado Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto, contador da Autuada, não mais se manifesta.

Por fim, o Fisco manifesta-se às fls. 2852/2854, requerendo a procedência parcial do lançamento, de acordo com as reformulações efetuadas.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 2859/2909, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 1380/1381, 2784/2785 e 2793/2794.

Da Pauta de Julgamento

Em sessão realizada em 28/03/18, nos termos da Deliberação nº 03/2016 do Conselho Pleno do CC/MG e conforme decisão proferida na sessão do dia 21/03/18, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 24/04/18.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante/Atuada requer nulidade, alegando que o Auto de Infração foi lavrado sem qualquer observância ao direito à ampla defesa e contraditório da Contribuinte.

Declara que o respeito à legalidade, com a devida fundamentação legal da autuação, e, por consequência, a garantia do direito ao exercício da ampla defesa e do contraditório do contribuinte, são requisitos indispensáveis para a validade do Auto de Infração.

Afirma que, embora a legislação seja expressa ao determinar que todo ato administrativo deverá ser motivado, o Fisco não apresentou fundamentação jurídica para a não aceitação dos argumentos apresentados pela Contribuinte (estar no pleno exercício do seu direito constitucional ao sigilo), quando recusou a entrega ao Fisco dos extratos bancários requeridos, bem como da DIPF da representante legal.

Reclama ser inaceitável o relatório fiscal que alega que as fundamentações acerca do invocado pelo contribuinte estariam reservadas para um momento posterior,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo que o Fisco não despendeu esforço algum para responder sobre as questões legais apresentadas pela Contribuinte nas respostas às intimações, o que foi declarado pelo próprio Fisco no relatório fiscal, e também não fundamentou seu lançamento.

Considera, portanto, que houve “*uma confissão escrita do cerceio de defesa*”.

Entretanto, razão não lhe assiste.

É cediço que os extratos bancários, como quaisquer outros documentos vinculados aos lançamentos contábeis relacionados à escrituração, são de apresentação obrigatória ao Fisco. Veja o que dispõe a legislação tributária:

CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

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;

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

IV - elaborar, preencher, exhibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

(...)

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 exhibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, (...)

Observa-se que, entre as obrigações do contribuinte, consta até mesmo apresentação de documentos **relacionados ou não** com a escrita fiscal ou contábil.

Registra-se que os extratos bancários (desconsiderando algumas movimentações como transferência interbancária da própria empresa, empréstimos, aumento de capital) são, básica e essencialmente, o espelho das operações de compra e venda diretamente vinculadas às atividades comerciais ou industriais, portanto, integrante tanto da escrita fiscal quanto da escrita contábil.

Assim, os extratos bancários como quaisquer outros documentos vinculados aos lançamentos contábeis relacionados à escrituração são de apresentação obrigatória ao Fisco.

De acordo com o art. 146, inciso II da Constituição Federal/88, que tange ao Sistema Tributário Nacional, cabe à Lei Complementar regular limitações constitucionais ao poder de tributar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;** (grifou-se)

Assim, a Lei Complementar nº 105/01 regula o simples acesso aos dados financeiros dos contribuintes pelas Administrações Tributárias da seguinte forma:

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária

da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. **O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.** (destacou-se)

E ainda, as informações econômico-financeiras dos contribuintes de posse dos servidores fazendários em função do ofício estão protegidas pelo sigilo, conforme art. 198 do CTN, *in verbis*:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Nota-se que a Lei Complementar, em relação ao acesso às informações financeiras pelas Administrações Tributárias, nada mais faz do que regular o que já estava disposto claramente no art. 198 do CTN.

Salienta-se, ainda, que alegar que os extratos bancários não são documentos de entrega obrigatória não apenas contraria a legislação tributária como também a legislação comercial e contábil.

Para o Fisco “*a obrigatoriedade da apresentação dos extratos bancários é algo tão evidente*” que ele se limitou à citação da Norma Brasileira de Contabilidade ITG-2000, entendendo ser mais que suficiente para comprová-la.

A respeito das Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas Gerais e a Escrituração Contábil, dispõe o item 26 da NBC-ITG-2000:

26. **Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreendem todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.** (destacou-se)

De acordo com a Legislação Contábil, todos os fatos contábeis devem ser adequadamente classificados e estar devidamente lastreados em documentos comprobatórios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale comentar que a recusa em entregar documentos ao Fisco constitui prova contra a própria Contribuinte, o que está literalmente expresso no art. 139, parágrafo único, do RPTA:

Art. 139. A entrega ou exibição do documento ou coisa não poderá ser negada:

I - se houver obrigação de entregá-los ou exibi-los, prevista na legislação aplicável;

II - se aquele que o tiver em seu poder a eles houver feito referência com o propósito de constituir prova.

Parágrafo único. A recusa de exibição de documento ou coisa faz prova contra quem a deu causa.

Não obstante o exposto em relação à obrigatoriedade de entrega de extratos bancários, importa ressaltar que a ausência de explicação do Fisco no tocante à recusa dos argumentos apresentados pela Contribuinte, para a não apresentação de extratos bancários requeridos, não acarreta qualquer nulidade do lançamento até porque, ao contrário do alegado pela Defesa, a falta de entrega dos extratos bancários não fundamentou a lavratura do Auto de Infração em epígrafe, mas foi objeto de Auto de Infração específico relativo ao descumprimento de intimação (PTA nº 01.000272742.74 – constante às fls. 80/82).

Registra-se que o não atendimento à intimação fiscal caracteriza embaraço à ação fiscalizadora e implica na aplicação das penalidades cabíveis, cujo embasamento legal do Fisco, a que se refere a Impugnante, foi devidamente e oportunamente manifestado no indicado PTA específico de nº 01.000272742.74.

Cumprir destacar, também, a mudança de comportamento da Contribuinte em relação ao exercício de 2011, quando apresentou ao Fisco todos os extratos bancários, tendo, inclusive, em fase de exploratória fiscal, apresentado denúncia espontânea.

Salienta-se, ainda, que a matéria de que trata a presente autuação foi objeto de reiteradas intimações fiscais.

Não obstante a deliberada recusa em entregar os extratos bancários, a Contribuinte foi intimada (Intimação nº 20 EC/2015 – fls. 41) a apresentar a vinculação das transferências bancárias, classificadas como suprimento de caixa, à respectiva baixa na mesma data e valor na conta “Caixa”.

Entretanto, a Contribuinte optou por não apresentar os documentos intimados pelo Fisco e por não justificar os lançamentos contábeis indevidos, o que demonstra ser incoerente a alegação de que houve ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Cumprir registrar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis

para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, novamente, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Acrescenta-se que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Portanto, em momento algum o trabalho do Fisco esteve dissociado de qualquer dos princípios legais constitucionais que regem os atos da administração pública.

Conforme se verá na análise de mérito, o trabalho fiscal não foi baseado em opinião pessoal do Fisco, pelo contrário, pautou-se sobre os princípios da verdade material e da legalidade.

A Impugnante/Autuada afirma que o Fisco alega ser fraudulenta a conduta da Contribuinte de apresentar arquivos SPEDs contendo, tanto no campo reservado para o contador quanto no campo reservado ao representante legal, somente a assinatura eletrônica da representante legal, a Coobrigada Virgínia (sócia-administradora).

Nesse ponto, explica que se trata de simples erro material, de um descuido da contabilidade no momento da transmissão dos arquivos SPEDs de 2012 e 2013, o qual ocorreu por mera desatenção de quem os transmitiu, não podendo o Fisco invalidar os arquivos transmitidos, muito menos atribuí-los a pecha de fraudulentos e simulados.

Conforme aditamento de impugnação de fls. 746/748, o que foi reforçado pelos Coobrigados, Virgínia e Ângelo, em suas respectivas peças de defesa, a Impugnante/Autuada informa que referido equívoco foi sanado, mediante transmissão em 08/10/15 de novos arquivos SPEDs, em que constam as assinaturas eletrônicas de um dos contadores da Probus Contabilidade e da representante legal, cujo conteúdo é idêntico ao dos arquivos transmitidos em 01/04/15.

Acrescenta que, mesmo considerando os arquivos SPEDs inidôneos, tanto o de 2012 como o de 2013, ambos enviados em 01/04/15, o Fisco utilizou as informações contidas no arquivo de 2013 como fundamento da exigência do presente Auto de Infração, prática que, no seu entendimento, nulifica o trabalho fiscal, pois demonstra a conduta parcial do Fisco, que *“desconsidera os lançamentos contábeis que entende por bem (2012), mantendo os demais (2013), mesmo que ambos sejam oriundos da mesma conduta, da mesma forma de agir, do mesmo documento”*.

Conclui, portanto, pela nulidade do presente lançamento, ao argumento de que o valor exigido é fundamentado em documentos que o Fisco considera como fraudulentos e inidôneos.

Todavia, equivocado é o entendimento da Defesa de que o Fisco considerou inidôneo o arquivo contábil do exercício de 2013, pois o único arquivo desconsiderado pelo Fisco refere-se ao exercício de 2012 transmitido em 01/04/15, uma vez que, de acordo com os Relatórios Fiscais do Anexo 1-B (fls. 112/115) e Anexo 1-D (fls. 120/122) do Auto de Infração, referido arquivo não foi retificado de modo tecnicamente idôneo, mas, sim, foi adulterado, caracterizando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme ressaltado pelo Fisco em sua manifestação fiscal, se a Contribuinte tivesse substituído sua escrituração mediante retificação contábil de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o Fisco teria se utilizado do SPED Contábil 2012 transmitido em 01/04/15, mas, isso não ocorreu.

Dessa forma, conforme esclarecido no Relatório Fiscal do Anexo 1-F (fls. 128), o Fisco utilizou do SPED Contábil de 2012 transmitido anteriormente em 27/01/14, o qual substituiu o arquivo transmitido em 17/12/13 de modo tecnicamente idôneo e adequado.

O Fisco ressalta, ainda, que a escrituração contábil digital de 2013 não foi substituída pela Contribuinte a partir de um arquivo transmitido anteriormente relativo ao mesmo período e que, caso o arquivo de 2013 tivesse sido igualmente adulterado, o procedimento fiscal seria o mesmo tanto para 2012 quanto para 2013.

Equivocado também é o entendimento de que o Fisco considerou fraudulento o arquivo retransmitido em 01/04/15, em decorrência de haver somente a assinatura eletrônica da Coobrigada Virgínia, tanto no campo reservado para o contador quanto no campo reservado ao representante legal.

Essa foi apenas uma observação do Fisco, demonstrando mais uma irregularidade cometida pela Autuada, mas não foi o motivo que levou à conclusão de que o arquivo mostrava-se fraudulento.

Pela importância, cumpre reiterar que o arquivo contábil de 2012, retransmitido em 01/04/15, foi considerado fraudulento, em razão de não ter sido retificado de modo tecnicamente idôneo.

A Defesa afirma que a Autuada somente teve ciência de que o arquivo transmitido em 01/04/15 foi desconsiderado no momento em que foi notificada do Auto de Infração em tela, ou seja, em momento nenhum houve possibilidade de manifestação da Contribuinte acerca do arquivo em questão.

Alega que o RPTA é expresso ao determinar que a intimação da Contribuinte é condição para que seja realizada a desconsideração de atos jurídicos, entretanto, conforme se verifica no Auto de Infração em tela, não houve qualquer intimação neste sentido encaminhada à Autuada, de modo que, novamente, é de se concluir pela invalidade da presente autuação.

Informa que o Conselho de Contribuinte já sedimentou seu entendimento no sentido de que é nulo o Auto de Infração lavrado com fundamento em documento desconsiderado, sem que tenham sido respeitados os procedimentos contidos no art. 83 do RPTA, dentre os quais consta a intimação do contribuinte para que este possa exercer o seu direito de defesa.

Acrescenta que “*não há que se dizer que o disposto no parágrafo 7º do mencionado artigo 83 do RPTA legitimaria a atitude do fiscal, uma vez que este dispositivo apenas se aplica aos casos em que houver a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Assim, entende que, “*o Auto de Infração padece de vício de nulidade já que houve o completo desrespeito ao disposto no artigo 83 do RPTA e, por conseguinte, aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório*”.

Contudo, o art. 83 do RPTA, citado pela Defesa, de fato, não se aplica em casos típicos de dolo, fraude ou simulação, como do presente processo.

Nesse caso, deve ser observado o art. 205, parágrafo único, da Lei nº 6.763/75, ou seja, dispensa o procedimento previsto para casos de Desconsideração do Negócio Jurídico em operações dissimuladas, cuja capitulação consta dos autos:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Ressalta-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, o fato de a empresa apresentar denúncia espontânea em relação aos “*equivocos verificados em sua escrituração contábil*” não retira a condição de dolo, fraude ou simulação dos atos anteriormente praticados pela Contribuinte, considerando, ainda, que a denúncia ocorreu após o início da ação fiscal.

Cumprе registrar que o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Salienta-se, ainda, que não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles a devida comprovação de suas alegações.

Quanto às demais razões de nulidade apresentadas pela Defesa, verifica-se que elas se confundem com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela existência de saldo credor e de recursos não comprovados na conta caixa em 2012, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75.

Relativamente ao exercício de 2013, o Fisco constatou que a Autuada contabilizou indevidamente, como “Adiantamento a Fornecedores”, valores vinculados às saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

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

A sócia-administradora, Virgínia Luz Divina Antunes Diniz, o gerente da empresa, Robson Luiz Martins Antunes, e o contador, Ângelo Roncalli Scarabelli Pinto, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, por concorrerem ao não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º da Lei nº 6.763/75.

Para melhor análise da situação, cumpre, inicialmente, narrar o histórico dos fatos ocorridos.

A Contribuinte já esteve sob exploratória contábil-fiscal realizada em 2013 em relação ao exercício de 2011.

Naquela ocasião, a empresa, por intermédio do gerente Robson Antunes, apresentou ao Fisco todos os documentos exigidos, e que são de entrega obrigatória, inclusive extratos bancários.

Mediante análise dos livros Diário/Razão, extratos bancários e movimento de caixa, todos relativos ao exercício de 2011, o Fisco constatou a existência de saldo credor na conta Caixa proveniente de diversos suprimentos de Caixa indevidos, que correspondem a ingressos de recursos originados de TEDs (débito), efetuados para pagamentos de fornecedores, despesas diversas e transferências entre contas, sem, contudo, identificar a correspondente saída (crédito) na referida conta.

Assim, após intimação fiscal, para que fosse apresentada a vinculação das transferências bancárias à respectiva baixa na mesma data e valor na Conta Caixa, e **antes da lavratura de AIAF**, a Contribuinte apresentou denúncia espontânea, que foi acatada pelo Fisco e anexada ao presente processo para demonstrar o comportamento reiterado da Contribuinte (Anexo 2 do Auto de Infração - PTA nº 05.000242906-11 - fls. 130/153).

Dando continuidade ao mesmo trabalho em relação aos exercícios de 2012 e 2013, o Fisco emitiu as Intimações nºs “02 GH – 2015” e “03 GH – 2015”, de 13/03/15 (fls. 15/18), solicitando diversos documentos fiscais e contábeis, inclusive extratos bancários.

Na mesma data, o Fisco lavrou o “Termo de Cientificação 04 GH/2015”, de fls. 19, informando que a Contribuinte se encontrava sob Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, o qual não exclui a possibilidade de denúncia espontânea de infração porventura cometida, conforme o disposto no inciso I do art. 67 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E ainda, emitiu o “Termo de Intimação” de fls. 20, em que solicitou uma cópia de segurança da Escrituração Contábil Digital - ECD transmitida ao ambiente SPED, relativa ao exercício de 2013.

Todos esses documentos foram recebidos pela Contribuinte em 19/03/15.

Na data de 24/03/15, o Fisco lavrou o “Termo de Cientificação nº 07 GH/2015”, de fls. 22, para informar o encerramento do referido Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, lavrando, ainda, o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000011703.49 (fls. 03/04), os quais foram entregues à Contribuinte em 26/03/15.

Conforme fls. 190/204 (Anexo 13 do Auto de Infração), em 06/04/15, a Contribuinte protocolou “Denúncia Espontânea de “Avisos de Débitos Indevidos”, relativos aos anos-calendários de 2012 e 2013, referentes à “conta sintética 1380 – Adiantamento Fornecedores Diversos” e respectiva “Conta Analítica 1.1.2.06.0001”, que não foi acatada pelo Fisco, uma vez que a empresa já se encontrava sob ação fiscal.

Em seguida, o Fisco emitiu o “Termo de Intimação 13 GH/2015” (fls. 23), que foi recebido pela empresa em 10/04/15, em que solicitou uma cópia de segurança da ECD transmitida ao ambiente SPED, desta vez, relativa ao exercício de 2012, o qual foi atendido pela Contribuinte em 15/04/15, conforme fls. 25/31.

Em 27/04/15, o Fisco emitiu a “Intimação nº 15 GH/2015” (fls. 32), que foi recebida pela empresa em 29/04/15, a qual manifestou-se em 30/04/15, conforme fls. 34/35, reclamando da insuficiência de tempo para atendimento a essa intimação e requerendo dilação de prazo para apresentar todos os documentos solicitados.

Destaca-se que essa “Intimação nº 15 GH/2015” encontra-se nos mesmos termos da já citada “Intimação nº 03 GH – 2015”, recebida pela empresa em 19/03/15, que, à época também não foi atendida pela Contribuinte.

Posteriormente, o Fisco emitiu o “Termo de Intimação 17 GH/2015” em 13/05/15 (fls. 37), recebido pela empresa em 19/05/15, que reitera o “Termo de Intimação” de fls. 20 e o “Termo de Intimação 13 GH/2015”.

Já em 28/05/15, o Fisco emitiu o “Termo de Intimação nº 19 EC/2015” (fls. 39), recebido pela empresa em 29/05/15, que reitera parte das Intimações nºs “03 GH – 2015” e “15 GH/2015”, relativamente às solicitações de apresentação de extratos bancários da empresa, referentes a 2012/2013, e DIPF da sócia Virgínia do mesmo período.

Conforme resposta da Contribuinte, anexada às fls. 43/71, a Autuada declarou que não realizaria o respectivo atendimento, ao argumento de que tais solicitações são ilegais e inconstitucionais, por entender que a entrega de extratos bancários configuraria quebra de sigilo bancário e que a entrega de Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física configuraria quebra de sigilo fiscal fora dos ditames constitucionais, pois a sócia Virgínia “não é pessoa tida e havida como fiscalizada nos autos desta ação fiscal”.

Assim, em razão da falta de atendimento das Intimações nºs “03 GH – 2015” e “15 GH/2015”, o Fisco lavrou, em 01/06/15, o Auto de Infração nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01.000272742-74, para exigência de multa isolada, de acordo com os documentos de fls. 80/82.

Também em 28/05/15, o Fisco emitiu os Termos de Intimações nºs 20 EC/2015 (fls. 41) e 21 EC/2015 (fls. 72), recebidos pela Contribuinte em 29/05/15 e 03/06/15, respectivamente.

Em relação ao “Termo de Intimação nº 20 EC/2015”, que se refere a vinculação das transferências bancárias, classificadas como suprimentos de Caixa, à respectiva baixa na mesma data e valor na conta “Caixa”, a Contribuinte, conforme fls. 46/47, assumiu que não seria possível o respectivo atendimento, uma vez que “*tais lançamentos são referentes ao Livro Diário “antigo” de 2012, que fora preenchido erroneamente*”, tendo sido retificado, conforme novo livro, posteriormente transmitido via ambiente “SPED Contábil”, e denúncia espontânea apresentada em 06/04/15.

No que tange ao “Termo de Intimação nº 21 EC/2015”, vale observar que ele reitera integralmente a “Intimação nº 02 GH – 2015”, que, à época, também não havia sido atendida integralmente pela Contribuinte e que corresponde à seguinte solicitação:

- Relativamente aos valores lançados no exercício de 2012 e 2013 a débito da conta “1380-Adiantamento a Fornecedores Diversos”, apresentar todos os documentos relacionados às operações contabilizadas.

Em resposta a essa intimação (fls. 76/77), a Contribuinte informou não haver mais condições para o atendimento, ao argumento de que a empresa não possuía os indigitados documentos, pois referidos lançamentos foram objeto da citada denúncia espontânea apresentada em 06/04/15.

Quanto aos arquivos digitais utilizados pelo Fisco para apuração das irregularidades cometidas pela Autuada, cumpre registrar que, de acordo com as informações constantes dos Relatórios Fiscais (especialmente o Relatório que compõe o Anexo 1-B do Auto de Infração - fls. 112/115), após a emissão de intimação fiscal em 28/11/13 (fls. 74), objetivando a obtenção dos arquivos contábeis digitais de 2011 e 2012, a Contribuinte transmitiu, em 17/12/13, à Receita Federal, os Livros Contábeis Digitais (ECD-SPED), referentes ao exercício de 2012, devidamente assinados pela sócia-administradora da empresa e seu contador.

Em 27/01/14, esses arquivos foram substituídos por outros arquivos retificadores, de modo tecnicamente idôneo e adequado, igualmente assinados pela sócia-administradora da empresa e seu contador.

Assim, em 03/02/14, a Contribuinte, em atendimento à referida intimação, apresentou ao Fisco, mediante Protocolo sob nº 513571, os arquivos contábeis digitais relativos a 2012 que já haviam sido retificados em 27/01/14.

Contudo, em 01/04/15, **quando a empresa já se encontrava sob ação fiscal** (conforme AIAF entregue em 26/03/15), a Contribuinte retransmitiu o SPED Contábil 2012, cujos arquivos foram assinados apenas pela sócia-administradora.

Considerando, ainda, que os arquivos de 2012 retransmitidos em 01/04/15 não foram regularmente retificados, não havendo utilização de técnica contábil adequada, pois foi constatada supressão de diversos lançamentos, caracterizando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela adulteração dos registros contábeis, o Fisco, para apuração das irregularidades, baseou-se apenas nos arquivos retransmitidos em 27/01/14.

Dessa forma, considerando as irregularidades apuradas, a falta de atendimento às intimações e o fato da denúncia espontânea ter sido apresentada após o início da ação fiscal, sendo, portanto, ineficaz, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis.

A apuração de suprimentos indevidos de Caixa, relativos ao exercício de 2012, foi apresentada pelo Fisco às fls. 155/166, compondo o Anexo 3 do Auto de Infração, bem como a respectiva Recomposição da Conta “Caixa”, conforme Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 168), e o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 170 (Anexo 5 do Auto de Infração).

Os documentos que comprovam essa irregularidade foram anexados às fls. 171/176 (Anexos 6 a 8 do Auto de Infração), que correspondem a “Cópia Livro Razão Caixa 2012 – SPED 27/01/2014”, “Recibo de Transmissão Livro Diário 2012 – SPED 27/01/2014 Assinado pelo Sr. Ângelo Scarabelli” e “Arquivo Digital Livro Diário 2012”.

Já a apuração dos lançamentos indevidos de valores na conta “Adiantamentos a Fornecedores”, relativos ao exercício de 2013, foi apresentada pelo Fisco às fls. 178/182, que compõe o Anexo 9 do Auto de Infração, e, também, o respectivo Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 184 (Anexo 10 do Auto de Infração).

Destaca-se que esses valores de 2013 foram integralmente declarados pela própria Contribuinte em sua denúncia espontânea de Protocolo nº 633700, que foi considerada pelo Fisco como inepta, uma vez que a empresa já se encontrava sob ação fiscal.

Os documentos que comprovam essa irregularidade foram anexados às fls. 185/188 (Anexos 11 e 12 do Auto de Infração), que correspondem a “Recibo de Transmissão Livro Diário 2013” e “Arquivo Digital Livro Diário 2013”.

Registra-se que a Autuada é empresa de comércio atacadista de tecidos (CNAE-F 4641-9/01), cujo produto é tributado à alíquota de 12% (doze por cento), sendo esta adotada pelo Fisco no presente trabalho.

Cumprе comentar que a constatação da existência de saldo credor na conta Caixa caracteriza omissão de receitas, ou seja, saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

O saldo credor de Caixa (Caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto nº 3.000/99, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

§ 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)

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.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e às quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

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

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

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

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

Sobre a questão, 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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe ao Sujeito Passivo. Ao Fisco 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 as seguintes decisões:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

(...)

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, PRODUZIR 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).

Poderiam os Impugnantes ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea e comprovação de que houve o registro contábil correto. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 136 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Conforme será mais detalhadamente abordado adiante, toda aplicação de recurso tem uma origem, assim como para todo débito há um crédito correspondente. Os lançamentos contábeis devem espelhar a documentação que lhe serviu de base, isto é, devem refletir o fato contábil. Pela simples leitura de um registro contábil, é possível deduzir qual a operação envolvida.

Basicamente por 2 (dois) motivos, o lançamento contábil poderá não refletir as operações comerciais/fatos contábeis, são eles: a) o erro contábil; b) fraude contábil.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No primeiro caso, o próprio contabilista, ao reconhecer o erro praticado, poderá corrigi-lo por meio de lançamento de retificação, que abrange 3 (três) modalidades: o estorno, a transferência e a complementação.

No segundo caso, fraude contábil, há uma ação deliberada com intuítos diversos. Em relação às contas devedoras, por exemplo, vão desde a superavaliação de ativos (contas patrimoniais) para melhorar a situação patrimonial junto a terceiros à elevação de despesas (contas de resultado) com fins de reduzir o lucro do exercício ou mesmo gerar prejuízo diminuindo assim ou mesmo anulando a apuração de impostos federais (IR, CS). Já em relação às contas credoras, por exemplo, vão desde a simulação de empréstimos obtidos (contas patrimoniais) à supressão do real valor de vendas (contas de resultado) omitindo o faturamento e conseqüentemente os impostos incidentes sobre elas.

Em relação à irregularidade de suprimento indevido de Caixa, constante dos autos, verifica-se que os ingressos de recurso no Caixa da empresa, objeto de autuação, foram provenientes de DOC e TED. Considerando que o DOC é um documento de crédito e o TED uma transferência eletrônica, ambos são formas de realizar transferência entre contas bancárias, não existindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via DOC/TED para o Caixa da empresa.

Ainda assim, se o contabilista transitou o DOC/TED pela Conta Caixa, deverá na mesma data creditar os mesmos valores na Conta Caixa e debitar os destinatários, seja ele fornecedor ou mesmo outra conta bancária da própria empresa.

Contudo, embora regularmente intimada (Intimação nº 20 EC/2015), a Contribuinte não comprovou o ingresso de recurso no Caixa, nem sua respectiva saída na mesma data e valor da respectiva conta.

Observa-se, então, que a Contribuinte tem o procedimento usual de suprir indevidamente a Conta Caixa. Esses suprimentos são, na verdade, transferências eletrônicas efetuadas para pagamentos de fornecedores e despesas diversas.

Nas peças de defesa, os Impugnantes relatam que, à época da análise fiscal do exercício de 2011, a empresa recebeu diversas intimações para entrega de extratos bancários, informações e livros fiscais.

Nesse momento, foi realizada uma apuração interna, verificando a existência de lançamentos errôneos, o que deu causa à apresentação de uma denúncia espontânea, em razão de retificação de lançamentos no exercício de 2011, a qual foi acatada pelo Fisco.

Na oportunidade, o Fisco orientou a retificação dos lançamentos referentes aos exercícios de 2012 e 2013, uma vez que seriam os próximos a serem auditados.

Em reuniões posteriores, a Contribuinte informou ao Fisco que estava em processo de regularização dos referidos lançamentos, sendo que parte das retificações já seria objeto de denúncia.

Declarou, à época, que, mesmo após as retificações efetuadas dos lançamentos contábeis relativos ao período de 2012, mediante transmissão de arquivo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SPED em 27/01/14, verificou outras irregularidades que seriam posteriormente corrigidas, com a transmissão de novo arquivo SPED.

Acrescentou que, embora não tenha efetivado a transmissão de novo arquivo (o que aconteceu somente em 01/04/15), desejava materializar sua denúncia espontânea, que não foi acatada pelo Fisco. Contudo, os arquivos contábeis retificados foram aceitos e permaneceram em posse do Fisco.

A Impugnante/Autuada afirma que, *“após o episódio narrado, continuou a proceder as retificações finais em seus arquivos contábeis, de modo a se transmitir o novo SPED contendo as informações corretas e em acordo com o entendimento do Fisco Estadual”* (arquivo transmitido em 01/04/15).

Traz considerações acerca do conceito de denúncia espontânea, alegando que, embora a Contribuinte tenha protocolado sua denúncia espontânea em 06/04/15, esse instituto *“se concretizou em momento anterior, com a entrega dos documentos contábeis retificados ao Fisco e tentativa de protocolo na AF de Betim/MG”*, sendo que o reconhecimento da Contribuinte é fruto de “erro” e não de “sonegação fiscal”.

Afirma que, antes de ser emitida a primeira intimação referente aos exercícios de 2012 e 2013, foi entregue ao Fisco cópia do Livro Razão Analítico da Autuada, relativamente à conta “adiantamento a fornecedores”, o qual demonstrava a retificação realizada pela empresa.

Entretanto, sob o argumento de que deveria ser procedida uma averiguação detalhada pelo Fisco dos valores denunciados, não houve o regular processamento da denúncia apresentada.

Entende, portanto, que a entrega da cópia do documento contábil pela Contribuinte demonstrava o seu reconhecimento acerca do tributo devido, sendo caracterizada a sua iniciativa anterior a qualquer procedimento fiscal.

Destaca que *“o termo de intimação acerca do início da Ação Fiscal foi entregue à Impugnante no dia 26/03/2015 (quinta-feira), após as 18hs, ou seja, em período que já não havia mais qualquer expediente na repartição fazendária de Betim”*, portanto, de acordo com o art. 13 do RPTA, *“deverá ser considerada, para fins de registro do recebimento da intimação referente ao início da Ação Fiscal, a data de 27/03/2015”*.

Dessa forma, entende que deveria ser considerado o e-mail enviado ao Fisco em 26/03/15 (fls. 385/386), em que foi requerida a dilação do prazo para apresentar os documentos solicitados nas Intimações Fiscais nºs 02 e 03 – GH – 2015 e informado que a empresa apresentaria a formalização da denúncia espontânea relativamente ao período fiscalizado.

Acrescenta que, na mesma data (27/03/15), foram entregues as DAPIs retificadas referentes a todo o período fiscalizado (2012 e 2013), cujo conteúdo de declaração equivale ao informado ao Fisco no início de março de 2015 e transmitido via SPED em 01/04/15.

Conclui, então, que *“resta latente a anterioridade”* da Autuada, a qual se antecipou a qualquer atividade fiscal, entregando ao Fisco as retificações dos seus

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

livros contábeis e DAPIs, de modo que se verifica a ocorrência da denúncia espontânea, cujo entendimento foi reforçado pelo contador e pela sócia-administradora (Coobrigados) em suas respectivas peças de defesa.

Entende, portanto, que houve cerceio de defesa por parte do Fisco, ao impedir a formalização do mencionado instituto e, ainda, ao intimar “do AIAF na sede da empresa e não através do advogado já constituído e que já estava com o contato e linha aberta com o fisco”.

Requer, que “seja concedido prazo hábil para que a contribuinte possa oferecer novamente a denúncia espontânea, nos moldes da apresentada em 06/04/2015, sendo-lhe assegurado o regular processamento deste ato, de modo a ser a contribuinte beneficiada pelo instituto”.

Contudo, não prosperam os argumentos apresentados pelos Impugnantes.

Destaca-se, de início, que não cabe ao Fisco receber ou deixar de receber uma denúncia espontânea, que é de responsabilidade da Administração Fazendária, que, de acordo com a legislação tributária, encontra-se impedida de recusar o respectivo protocolo:

RPTA

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.

Somente após o recebimento (protocolo) da denúncia espontânea, caberá ao Fisco a análise das informações apresentadas:

RPTA

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.

Contudo, a validade da denúncia espontânea está condicionada ao fato de ser implementada antes do ato que configure início de ação fiscal, nos termos do art. 207 do RPTA e § 2º do art. 210 da Lei nº 6.763/75:

RPTA

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 210

(...)

§ 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. (destacou-se)

Assim, observando que a Contribuinte apresentou Denúncia Espontânea sob nº 633.700 em 06/04/15, ou seja, após o início da ação fiscal que ocorreu em 26/03/15, o Fisco, corretamente, considerou-a inepta, não podendo ser objeto de apreciação.

Salienta-se que o Fisco nunca impediu a empresa de apresentar a denúncia espontânea, tanto que ela efetivou mediante referido protocolo. O Fisco apenas a orientou nos termos da legislação já posta, conforme e-mail de fls. 385:

“Em relação à denúncia espontânea comunicamos que já foi iniciada a ação fiscal, o que torna ineficaz ou sem validade legal qualquer denúncia apresentada conforme dispõe legislação tributária estadual.”

Não cabe o argumento dos Impugnantes de que a empresa se antecipou a qualquer ação fiscal, entregando ao Fisco as retificações dos seus livros contábeis e DAPIs, uma vez que o que vale para se efetivar uma denúncia espontânea é seu efetivo protocolo que, no caso, ocorreu após iniciada a ação fiscal.

Insta registrar a informação do Fisco de que o “Razão Analítico”, que lhe foi entregue pela Contribuinte, considerado pelos Impugnantes como sendo o livro Razão Contábil integral, na verdade, refere-se apenas ao Razão da Conta Adiantamento a Fornecedores ref. 2012 e 2013.

Ressalta-se que, ainda que o Fisco não lavrasse o AIAF, a denúncia espontânea apresentada pela Contribuinte não teria validade, uma vez que a empresa não quitou/parcelou a dívida declarada, supondo que o ICMS devido pudesse ser compensado com saldo credor do imposto.

Desse modo, a Contribuinte, ao invés de quitar o ICMS denunciado efetuou, indevidamente, o estorno em DAPIs, abatendo o saldo credor acumulado com os débitos denunciados, após já estar sob ação fiscal, contrariando o disposto no art. 210 da 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. (Grifou-se)

Conforme dispõe a legislação tributária, art. 89, inciso I do RICMS/02, o prazo para recolhimento do imposto encontra-se esgotado no caso de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

Salienta-se, ainda, que o procedimento de intimação fiscal é ato corriqueiro e inerente à atividade de fiscalização em casos típicos de monitoramento, exploratória ou auditoria, sendo que a Contribuinte foi devidamente notificada sobre o termo de abertura e encerramento de procedimento fiscal exploratório, conforme documentos anexos aos autos (fls. 19 e 22).

O procedimento exploratório não está limitado a um período mínimo que deva ser observado pelo Fisco, podendo ser encerrado, por exemplo, como nos autos, 07 (sete) dias após a notificação do procedimento de início de exploratória em conformidade com o art. 67, inciso III do RPTA.

Assim, ao contrário do defendido pelos Impugnantes, a lavratura do AIAF antes do cumprimento de qualquer outra intimação fiscal não caracteriza nenhuma inobservância legal.

Conforme destacado pelo Fisco em sua manifestação fiscal, ele esteve à disposição da Contribuinte, solicitando documentos mediante intimações, tendo, inclusive, reunido mais de uma vez antes da lavratura do início da ação fiscal, cujo procedimento foi em razão da constatação de que a escrituração contábil relativa ao exercício de 2012 havia sido adulterada.

Importa relatar que, da data da denúncia espontânea relativa ao exercício de 2011, efetuada em 24/06/14, até a data de 26/03/15 (em que foi lavrado o AIAF), a Contribuinte teve quase 1 (um) ano para apresentar denúncia espontânea relativa aos exercícios de 2012 e 2013, o que não ocorreu.

Diante do exposto, correto o procedimento do Fisco, ao considerar ineficaz a denúncia espontânea apresentada pela Contribuinte mediante Protocolo nº 633.700 em 06/04/15, não obstante tenha recebido documentos atinentes a ela (Razão da Conta Adiantamento a Fornecedores, DAPIs), uma vez que só foi efetivada após o início da ação fiscal que ocorreu em 26/03/15.

Cumprir acrescentar que não há previsão legal para acatar o requerimento da Impugnante/Autuada de concessão de novo prazo para apresentar denúncia espontânea, nos moldes da apresentada em 06/04/15.

Outro ponto a ser analisado é que, embora essa denúncia espontânea, protocolada pela Contribuinte em 06/04/15, não tenha sido acatada pelo Fisco, por ter sido considerada ineficaz, a Autuada retificou as DAPIs, no sentido de confrontar o saldo credor existente em sua conta gráfica com os débitos de ICMS apurados na denúncia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, então, em sua Manifestação Fiscal, fls. 1507, trouxe a seguinte informação:

Em 17/12/2015 o contribuinte Confiança Comércio de Tecidos EIRELI IE 062.353886.0342 requereu adesão ao programa Regularize através do Protocolo Geral nº 701.099. O requerimento de adesão contempla o PTA 05.000242906.11 que deverá ser quitado do seguinte modo: R\$ 1.167.000,73 via crédito acumulado, e R\$ 915.443,06 em 24 (vinte e quatro) parcelas.

No requerimento de adesão ao regularize o contribuinte Confiança requer também a exclusão dos débitos declarados em DAPI's que constam como omissos de recolhimento referente aos períodos de 01/01/2012 a 30/09/2012 e de 07/2013 no valor de R\$ 693.672,87, pois os débitos estão incluídos no PTA 01.000276484.25 porque a denúncia não foi aceita pelo fisco. O omissos de recolhimento relacionado com a Denúncia Espontânea 633700 de 06/04/2015 deverá ser cancelado de ofício.

Nota-se que para aderir ao programa regularize o contribuinte invalidou seu principal argumento prejudicando ou anulando, com isso, todos os itens de cada impugnação em que aborda a questão da denúncia espontânea não aceita pelo fisco. A adesão do contribuinte Confiança ao Programa Regularize foi efetivada através do parcelamento PTA nº 12.048293300.51 em 18/12/2015, data essa em que foi paga a parcela 1/24. O parcelamento foi incluído nos moldes do Decreto 46.817/2015, Art. 17, Inciso IV, Alínea B (Reduções da Resolução 4560).

Ressalta-se que essa informação no que tange à adesão da Contribuinte no Programa Regularize, bem como o fato do pedido de parcelamento abranger também os débitos oriundos da denúncia espontânea inepta, foram confirmadas pela Defesa, que, inclusive, trouxe aos autos a cópia do pedido de adesão em epígrafe (fls. 1607).

Contudo, a Defesa afirma que não cabe a alegação do Fisco de que “o argumento da existência de denúncia espontânea relativamente ao crédito apurado nos exercícios de 2012 e 2013 estaria prejudicado, em razão da adesão da contribuinte ao programa REGULARIZE”.

O Fisco esclarece que os valores que foram indevidamente deduzidos do saldo credor acumulado, apurados na denúncia espontânea em questão, estão igualmente incluídos no presente processo, invalidando integralmente essa denúncia.

Diante do exposto, independentemente de se considerar válida ou não a referida denúncia espontânea, entende-se que a Autuada reconheceu parte do presente crédito tributário, quando solicitou na adesão ao Programa Regularize (doc. fls. 1.607), a exclusão dos valores omissos de recolhimento apurados em DAPIs, as quais foram retificadas para deduzir, do saldo credor existente em conta gráfica, o débito declarado

na denúncia espontânea inepta, de 06/04/15, que abrange parte das operações objeto de autuação.

Noutra vertente, a Impugnante/Autuada reclama que o Fisco não aceitou “*levar no confronto dos valores os créditos da empresa constantes de sua escrita fiscal*”. Entende que o RICMS/02 legitima apurar os débitos confrontando com os créditos.

Contudo, a irregularidade cometida pela Autuada, ao dar saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, resultou em falta de recolhimento do imposto em tempo certo, esgotando-se, assim, o prazo para o pagamento, nos termos previstos no já mencionado art. 89, inciso I do RICMS/02.

A título de complementação, vale trazer excerto do Parecer DOET/SLT nº 043/00, que aborda a inteligência do art. 89 do RICMS/96, cuja redação se mantém vigente, nos exatos termos, conforme art. 89 do RICMS/02:

(...)

Ante o exposto, concluímos que, nas hipóteses do artigo 89 do RICMS/96, já encontra-se esgotado o prazo do recolhimento do imposto e o crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, não se cogitando da compensação de que trata o inciso I do artigo 24 da Lei Complementar 87/96, posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.

O que temos nessas hipóteses é crédito tributário exigível ao qual não pode, em nenhuma instância, se opor o contribuinte alegando possíveis saldos credores, dado que os mesmos constituem valores passíveis de compensação com débitos (imposto) levados à escrituração por ocasião do exercício regular do direito de abater.

Não há falar em direito de abater sem o seu correspondente e regular exercício, (...).

(...)

Contudo, esclareça-se que, havendo autuação fiscal (ou denúncia espontânea com pedido de parcelamento) referente à irregularidade acima mencionada, o que existe é a possibilidade de posterior utilização de créditos acumulados de ICMS para quitação do crédito tributário. Nesse caso, será necessária apresentação de DCA – ICMS (Demonstrativo de Crédito Acumulado de ICMS), onde é apurado o crédito passível de utilização (ou de transferência para terceiros), tudo nos moldes da legislação pertinente: Anexo VIII do RICMS/02 e Resolução 3.535/04.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta-se que o art. 195 do RICMS/02 teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698 de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) e extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal.

A Impugnante/Autuada informa que, em relação ao exercício de 2012, a base de cálculo por ela denunciada espontaneamente foi no montante de R\$ 5.037.578,58 (cinco milhões, trinta e sete mil e quinhentos e setenta e oito reais e cinquenta e oito centavos), enquanto a base de cálculo apurada pelo Fisco representa o montante de R\$ 22.053.473,13 (vinte e dois milhões, cinquenta e três mil e quatrocentos e setenta e três reais e treze centavos).

Declara que a maior parte da diferença das mencionadas bases de cálculo possui lastro documental.

Afirma que, ao contrário do alegado no Relatório Fiscal, no sentido de que a retificação dos lançamentos, referente ao exercício de 2012, teria ocasionado em omissão de lançamentos, *“o que houve, na realidade, foi apenas a transferência dos lançamentos, os quais deixaram de transitar pela “conta caixa” da contribuinte”*.

Esclarece que a Contribuinte *“realizava seus lançamentos contábeis com a utilização da conta caixa como uma conta auxiliar, de modo que todos os valores creditados ou debitados transitavam pela conta caixa”*.

Contudo, diante da fiscalização sofrida em relação ao exercício de 2011, passou a efetuar as retificações de seus livros contábeis, estornando os lançamentos da conta caixa, para que estes pudessem ser lançados/registrados nas contas corretas.

Assim, *“todos os lançamentos foram retificados para que houvesse tão somente o crédito e o débito dos valores nas contas devidas, sem a utilização de qualquer conta intermediária”*.

Entende que a conduta da Autuada se encaixa perfeitamente na definição de “lançamento por transferência”, disposta na Resolução 596 de 1985 – CFC, não restando dúvidas de que a retificação realizada está em consonância com a legislação contábil, uma vez que ocorreu antes dos arquivos entrarem em análise pela Junta Comercial ou serem autenticados.

Afirma ser evidente a ausência de dolo e fraude da Contribuinte, que apenas buscou regularizar a sua escrita fiscal e denunciar os valores devidos, o que foi constantemente reforçado pelos demais Sujeitos Passivos em suas respectivas impugnações.

Às fls. 464/673 e, em aditamento à impugnação, às fls. 750/1157, apresenta documentos por amostragem, a fim de demonstrar que não houve qualquer omissão de lançamentos contábeis pela Autuada, pelo contrário, houve apenas regularização de sua escrituração fiscal, comprovando a origem e destinação dos recursos, não havendo que se falar em saída desacobertada.

Contudo, embora a Impugnante, reiteradamente, afirme que tenha efetuado a retificação dos lançamentos contábeis de Caixa em relação ao exercício de 2012, constata-se que isso não ocorreu, uma vez que o procedimento técnico para a

retificação contábil se daria por meio de um dos seguintes tipos de lançamentos: estorno, transposição, complementação.

Conforme exaustivamente demonstrado pelo Fisco em seus relatórios e manifestações fiscais, nenhum desses lançamentos foi efetuado pela empresa, que optou por transmitir uma nova escrituração contábil digital desvinculada dos registros contábeis já anteriormente escriturados/registrados, não observando, portanto, o que determina as Normas Brasileiras de Contabilidade, neste caso mais especificamente a NBC T 2.4.2, que prevê as formas possíveis de retificação:

2.4.2 - São formas de retificação:

- a - o estorno;
- b - a transferência;
- c - a complementação.

Vale trazer, também, o teor do art. 5º-A da Instrução Normativa RFB nº 1.420/13, vigente à época da autuação:

Art. 5º-A Depois de autenticados somente poderão ser substituídos os livros que contenham erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamentos extemporâneos, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

§ 1º O cancelamento da autenticação e a apresentação de ECD substituta somente poderão ser feitos mediante apresentação de Termo de Verificação para fins de Substituição que os justifique, o qual deverá integrar a escrituração substituta e conterá, além do detalhamento dos erros que motivaram a substituição:

I - identificação da escrituração substituída;

II - descrição pormenorizada dos erros;

III - identificação clara e precisa dos registros que contêm os erros, exceto quando estes decorrerem de outro erro já discriminado.

(...) Grifou-se.

De acordo com o 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. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para a verificação de erro contábil, deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro:

INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis(*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

CONCEITOS

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.

(Grifou-se)

Assim trata a 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.

Recentemente, foi publicada a Norma Brasileira de Contabilidade, CTSC 03 de 08/12/17 – que aprova os procedimentos para elaboração do Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD).

O Termo de Verificação – a que se refere a norma – é o documento que a entidade deve emitir quando houver a necessidade de substituição da Escrituração Contábil Digital (ECD).

O CTSC 03 faz referência ao CTG 2001, que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas.

De acordo com a norma, nos termos do item 15 do CTG 2001, somente pode ser substituída, depois de autenticada pelo SPED, a escrituração contábil em forma digital que contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de retificação de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto nos itens 31 a 36 da ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Os ajustes mais comuns que levam à substituição da ECD, no alcance do CTG 2001, são os decorrentes de: ajustes no formato eletrônico das informações contábeis, sem alterações dos saldos previamente publicados; problemas na interface das informações; e abertura de subcontas exigidas pela Lei n.º 12.973/2014, **desde que não altere o saldo total da conta.**

Mediante análise sistemática de todos os dispositivos que tratam da Escrituração Contábil Digital, retrotranscritos, c/c as normas brasileiras de contabilidade, a retificação de lançamento feito com erro deverá ser efetuada nos livros de escrituração **do exercício em que foi constatada a sua ocorrência**, podendo ser feita por meio de estorno, transferência ou complementação.

Como se vê, não se trata de “erros contábeis”, visto que não se pode crer que o contabilista se equivocou quando deixou de lançar a crédito os valores contabilizados a débito na Conta Caixa, uma vez que se referiam a lançamentos que deveriam estar em outras contas (fornecedor, por exemplo).

Constata-se, então, que o Caixa foi suprido com recursos indevidos. Tal artifício é normalmente utilizado para cobrir o saldo negativo da conta Caixa para fazer frente a despesas realizadas.

Nesse aspecto, cumpre trazer os seguintes comentários do Fisco:

“A orientação técnica da fiscalização em relação à escrita contábil é para todos os contribuintes no sentido de alertar quanto a desnecessária classificação como suprimento de caixa valores que deverão ser retificados. Isso eliminaria duplicidade de lançamentos. **Entretanto, uma vez que os lançamentos de suprimento indevidos foram classificados, obrigatoriamente deverão ser retificados.** Aliás, os lançamentos da pretensa transposição não foram apresentados ao fisco (intimação N° 20 EC/2015). **Se a impugnante tivesse classificado a retificação pela transposição de valores como alega tenha feito, o que observaríamos na escrita de 2012 seria lançamentos a crédito de caixa tendo como contrapartida naturalmente lançamentos a débito de contas do passivo da empresa pela baixa de fornecedores/impostos etc.”**

(...)

“Destacamos ainda que a orientação técnica contábil em momento algum abonaria a conduta do contribuinte que a pretexto da de retificar sua escrita contábil, adulterou-a. Tal orientação foi efetuada entre 02 e 04/2014 ao Sr. Hélio do escritório de contabilidade, a fim de se evitar o lançamento contábil em duplicidade, uma vez que os recursos não são destinados ao caixa da empresa, podem ser classificados diretamente para o destinatário. Exemplo: pagamento de fornecedor ‘A’ pelo banco ‘X’, no valor de R\$ 10.000 através de TED/DOC: ao invés de se efetuar dois lançamentos: D- Caixa a C- Banco ‘X’, e D- Fornecedor ‘A’ a C- Caixa, ambos pelo mesmo valor, orientamos fazer apenas o seguinte lançamento: D- Fornecedor ‘A’ a C- Banco ‘X’, valor ‘R\$ 10.000,00.’” (destacou-se)

Conforme evidenciado pelo Fisco no Relatório Fiscal – Anexo 1-D (fls. 120/122), verifica-se que tais lançamentos de retificação, que seriam responsáveis pela alegada transposição, não ocorreram, sendo evidente que não houve transposição de

valor para conta adequada, uma vez que, para que isso ocorresse, deveria existir o seguinte lançamento exemplificativo:

D- (conta debitada): Fornecedor/Despesas/Contas a Pagar;

C- (conta creditada): Caixa;

Histórico: retificação lançamento xyz.

Contudo, a Contribuinte apenas transmitiu um novo SPED Contábil em 01/04/15 completamente dissociado dos registros contábeis anteriores.

O Fisco esclarece, ainda, que, caso a Contribuinte tivesse optado pela retificação dos suprimentos de caixa pelo método da transferência para contas específicas de “fornecedores, pagamentos de tributos, sócios, etc.”, como alegado nas impugnações, os novos valores movimentados a débito e a crédito da Conta Caixa seriam de R\$ 76.026.406,17 e R\$ 76.038.393,33 respectivamente tal como demonstrado no Anexo 1-D.

Contudo, a movimentação total de caixa na ECD de 2012, retransmitida em 01/04/15, foi de R\$ 610.368,39 de débito e de R\$ 622.355,55 de crédito, o que comprova que não houve a retificação contábil, mas a adulteração da escrituração contábil digital, em razão de omissão de lançamentos, desrespeitando as Normas Brasileiras de Contabilidade na retificação dos lançamentos contábeis, contrariando a Instrução Normativa nº 107, do Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC, citada pela própria Impugnante:

Art. 5º 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. (destacou-se)

Observa-se que a diferença entre a base de cálculo apurada pelo Fisco em 2012 e a declarada pela Contribuinte em denúncia inepta foi **suprimida** da Conta Caixa, mediante suposta retificação contábil.

A Defesa insiste com a alegação de que o procedimento realizado pela Autuada está de acordo com a referida instrução normativa, que autoriza retificação mesmo quando o arquivo já possui autenticação da Junta Comercial.

Entretanto, segundo o destaque do Fisco, “*não se confunde a legalidade da substituição do arquivo SPED Contábil ainda não autenticado pela Junta Comercial com a adulteração do SPED Contábil supostamente retificado*”, que foi o motivo da desconsideração da ECD transmitida em 01/04/15.

Diante disso, verifica-se que está correto o procedimento adotado pelo Fisco de recompor o Caixa, não podendo ser acatada a nova escrituração da ECD apresentada pela Contribuinte, após a emissão do AIAF, visto que se encontra em desacordo com as normas brasileiras de contabilidade.

Equivoca-se a Impugnante ao crer que a simples apresentação dos documentos pagos comprova que não houve saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, as quais foram apuradas com base em saldo credor na Conta Caixa após ajuste, ao excluir suprimento de Caixa indevido.

Referidos documentos apenas comprovarão que se trata de pagamentos diversos e não, efetivamente, de suprimentos de Caixa.

Em relação a todos os documentos trazidos pela Impugnante, inicialmente às fls. 465/673 e 750/1157, o Fisco realizou o exame individualmente, apresentando comentários de alguns itens em sua manifestação fiscal, conforme fls. 1528/1529 e 1531/1532 dos autos.

Na oportunidade, relatou que tais comprovantes de pagamento de fornecedor ou imposto previdenciário, por exemplo, apenas fazem prova a favor do Fisco, pois comprovam que referidos recursos foram diretamente debitados na conta bancária da Autuada mediante DOC/TED ou débito bancário autorizado, evidenciando, de modo incontestável, que tais valores jamais transitaram em espécie na Conta Caixa da empresa, o que só seria possível em se tratando de saques em dinheiro ou cheques pagos.

Acrescenta que a Impugnante não trouxe nenhuma comprovação de que tais suprimentos indevidos de Caixa foram retificados, nem mesmo parcialmente, pois não trouxe qualquer demonstração de que houve a saída de Caixa relativa aos suprimentos indevidos.

Vale reiterar que, se determinados valores que não transitaram efetivamente pela Conta Caixa foram contabilizados como se suprimentos fossem, torna-se obrigatório o débito na conta apropriada (fornecedor, bancos, despesas, dentre outros) a crédito da Conta Caixa.

A Defesa argumenta que a empresa utiliza a Conta Caixa apenas como uma conta transitória.

Afirma que *“as operações de débito e crédito registradas na conta caixa se equivaliam, ou seja, não geravam resultado tributável”* e que *“a utilização de conta auxiliar para o registro das operações contábeis da empresa contribuinte em nada interfere no imposto a recolher, já que para cada lançamento na conta caixa há uma contraprestação, ou seja, o resultado contábil final é nulo”*.

Contudo, não procedem esses argumentos, pois, se de fato fossem verdadeiros e a empresa realizasse tais lançamentos corretamente, em que pese não ser um procedimento adequado, pois existiriam diversos lançamentos em duplicidade desnecessariamente, o Fisco, ao realizar uma auditoria contábil, não encontraria nada irregular.

Ressalta-se que, nesse caso, se a empresa decidisse excluir os lançamentos que transitaram pelo Caixa, não haveria qualquer diferença no resultado final, como a própria Defesa afirma.

Verifica-se, porém, que, na verdade, ao invés de lançar a débito o pagamento de despesas, o procedimento da empresa é de realizar lançamentos a débito

no Caixa, sem efetuar o respectivo valor a crédito, suprindo indevidamente o Caixa, conseqüentemente, ocultando a existência de Saldo Credor.

Da análise dos documentos apresentados pela Impugnante/Autuada, o Fisco observou, todavia, que alguns lançamentos de suprimento indevido de Caixa foram devidamente retificados, pois se constatou que houve o lançamento de crédito na Conta Caixa, no valor do suprimento indevido, debitando-se a conta de destino correspondente.

A título de exemplo, o Fisco esclarece às fls. 1561 dos autos que *“a exclusão do item ‘84’ no valor de R\$ 14.000,00 foi efetuada por ter sido constatado a retificação de caixa referente ao suprimento indevido. (...) Já em relação ao item ‘112’ no valor de R\$ 14.886,56, não foi identificado no Razão da conta caixa a saída correspondente que retificasse o suprimento indevido”*.

Dessa forma, o Fisco procedeu a exclusão integral dos valores listados nos itens, 27, 79, 84, 191 e 239, e exclusão parcial dos itens 63, 136, 268, 277 e 283, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 1380/1381.

Em aditamento à impugnação, após reformulação do lançamento, os Impugnantes alegam a inexistência de qualquer fundamentação acerca dos motivos pelos quais uns documentos foram aceitos e outros não.

Afirmam que o Fisco, ao omitir essa fundamentação, não demonstra qual critério considera para julgar como regular a operação realizada pela empresa, ou mesmo qual documento considera idôneo para comprovar a legitimidade de tais operações, fato que, no seu entendimento, poderá contaminar e nulificar todo o processo em tela, tendo em vista manifesta ofensa ao direito de defesa.

Destacam que grande parte dos documentos desconsiderados são idênticos aos aceitos pelo Fisco, demonstrando falta de congruência nos trabalhos fiscais.

Assim, em razão de insistentes reclamações dos Impugnantes de que o Fisco não apresentou a fundamentação para a exclusão de alguns itens, bem como para manutenção de outros, a Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de fls. 1566/1567, nos seguintes termos:

- 1) Considerando a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.380/1.396, como não foi apresentada a fundamentação para os itens excluídos, como também para os itens que não foram excluídos do crédito tributário, em discordância com o que estabelece o art. 89 do RPTA, e essa ausência de fundamentação foi argumentada pela Autuada e pelos Coobrigados nas Impugnações de fls. 1.414; 1.436; 1.451 e 1.469, em cumprimento ao contraditório e a ampla defesa, é necessário que a Autuada e todos os Coobrigados tenham a ciência da citada fundamentação dos valores excluídos na reformulação do crédito tributário, como também dos valores que não foram excluídos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento ao solicitado, o Fisco manifestou-se às fls. 1568/1573, ratificando os esclarecimentos feitos anteriormente de que, ao constatar que o valor de suprimento indevido foi excluído da Conta Caixa mediante lançamento de retificação efetuado pela empresa, realizou devidamente a exclusão, do respectivo valor, da planilha “Relação de Supostos Suprimentos de Caixa Proveniente de Bancos Diversos”, utilizada para apuração da base de cálculo do imposto devido e que compõe o Anexo 3 do Auto de Infração.

Acrescentou, ainda, que *“a manutenção dos valores na relação supracitada permaneceu em função de os documentos apresentados apenas comprovarem que os recursos não foram destinados ao real suprimento de caixa, mas a pagamentos diversos cuja retificação de caixa não foi apresentada”*.

A fim de tornar mais claro o critério utilizado, o Fisco demonstrou, às fls. 1570/1571, por amostragem, dois lançamentos excluídos e dois lançamentos mantidos no crédito tributário.

Observa-se que, mesmo após o detalhamento elaborado pelo Fisco, relativo às fundamentações das exclusões/manutenções do crédito tributário por ele efetuadas, os Impugnantes insistem no argumento de que o Fisco não apresentou os elementos que ensejaram a retificação parcial do lançamento.

Entende-se que esse argumento veio apenas para tumultuar o processo, uma vez que são claros os fundamentos apresentados pelo Fisco, sendo que, certamente, a Defesa, especialmente o Contador, detém conhecimento técnico dos fatos para entender os fundamentos expostos.

Cumprido ressaltar que a medida determinada pela Assessoria do CC/MG foi no sentido de permitir que o Fisco evidenciasse ainda mais os motivos da reformulação do crédito tributário e da manutenção de valores que não foram excluídos, com objetivo de melhor cumprimento ao contraditório e à ampla defesa, o que foi devidamente assegurado aos Impugnantes.

Registra-se, ainda, que, mesmo após o atendimento pelo Fisco da referida diligência, a Defesa não apresentou, em aditamento de impugnação, qualquer argumento quanto ao mérito que pudesse elidir o trabalho fiscal.

Contudo, após ser encaminhado a este Órgão o presente processo para julgamento, a Impugnante/Autuada requereu a juntada de Laudo Pericial, bem como dos seus documentos em arquivo eletrônico, mediante Protocolo nº 17341 de 23/05/17 (fls. 1671/1708), que foi deferida pela Assessoria do CC/MG, nos termos do Despacho de fls. 1670.

Após análise do referido Laudo Pericial, o Fisco reformulou novamente o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 1710/1711, o qual foi reapresentado às fls. 2784/2785, em razão de erro de digitação de alguns valores constantes das explicações relativas à retificação efetuada, não havendo, portanto, outra alteração no lançamento.

Nesse momento, o Fisco suprimiu do crédito tributário os valores constantes do quadro de fls. 2786 (idêntico quadro de fls. 1710), por constatar que a Contribuinte já havia eliminado tais valores da Conta Caixa, mediante lançamento de retificação.

Assim, o Fisco elaborou as planilhas novamente retificadas relativas ao Anexo 4 (Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012) e ao Anexo 5 (Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012), ambos do Auto de Infração, conforme fls. 1712/1713.

Em novo aditamento à impugnação, em razão da segunda reformulação do crédito tributário, as Impugnantes (Autuada e Coobrigada Virgínia) trouxeram aos autos novos documentos (fls. 1749/2771), que foram, individualmente, analisados pelo Fisco, conforme manifestação de fls. 2807/2813.

Observando que outros itens (suprimento indevido de Caixa) foram, da mesma forma, eliminados da Conta Caixa pela Contribuinte, mediante lançamento de retificação, o Fisco lavrou o terceiro Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 2793/2794, para excluir os valores constantes do quadro de fls. 2793, elaborando as planilhas retificadas mais uma vez, relativas ao Anexo 4 (Planilha de Recomposição da Conta Caixa – 2012) e ao Anexo 5 (Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros 2012), ambos do Auto de Infração, conforme fls. 2795/2796.

Insta destacar que não restam dúvidas de que o Fisco deixou bem claro em suas manifestações que o motivo para exclusão de todos os itens foi o mesmo, ou seja, por constatar que a empresa já havia excluído da Conta Caixa o suprimento indevido mediante lançamento de retificação, não sendo admissível, portanto, qualquer reclamação de “*falta de fundamentação fática e legal*”, como quer, insistentemente, alegar os Impugnantes.

Também não procede a afirmação do Perito Contábil de que “*a fiscalização recompõe a conta caixa excluindo e desconsiderando os valores apontados no Anexo 3 do presente Auto de Infração, sem mesmo ter analisado as razões contábeis e nem a documentação pertinente aos presentes lançamentos, devido a empresa não ter anexado os extratos bancários pertinentes e do período*”.

Por todo o exposto, verifica-se que o Fisco examinou cuidadosamente todos os documentos apresentados pela Defesa, que também foram mencionados no Laudo Pericial, sempre em conjunto com os arquivos contábeis válidos, transmitidos pela empresa, tendo, inclusive, sido motivado a reformular o crédito tributário para as devidas exclusões, sempre que constatou que houve o devido lançamento retificado, acobertado por documentação idônea.

Pela importância, cumpre reiterar que o trabalho fiscal não ocorreu em razão da falta de apresentação de extratos bancários, como querem crer o Perito Contábil e os Impugnantes.

A Defesa afirma que, em que pese a Administração Pública deva exercer sua atividade de maneira imparcial, sendo-lhe vedada qualquer postura favorável ou contrária ao administrado, sem que a lei determine, “*percebe-se a notória parcialidade no relatório fiscal, uma vez que se interpreta como gravíssima e até mesmo*

fraudulenta uma atitude que não ofende qualquer norma legal”, no que tange à substituição da escrituração contábil após iniciada a ação fiscal.

Alega que, conforme declarado pelo próprio Fisco, a lei não inibe a substituição de arquivos fiscais quando se está sob ação fiscal e sim quando a Contribuinte já havia autenticado os livros ou mesmo estivesse o processo na Junta Comercial em andamento, o que não aconteceu.

Portanto, afirma que *“não existe óbice legal à substituição, até porque ela se deu para demonstrar o que é real e verdadeiro dentro da empresa”*, tanto que o Fisco levou em consideração nos seus lançamentos, inclusive, as informações declaradas no SPED de 2013.

De fato, o próprio Fisco afirma que não há impossibilidade legal de o contribuinte substituir sua escrituração contábil após iniciada a ação fiscal. Entende que não existe óbice para substituições de arquivos contábeis, efetuadas antes de sua autenticação.

Contudo, cumpre reiterar que foi constatado que, no arquivo de substituição enviado em 01/04/15, relativo ao exercício de 2012, a Contribuinte adulterou completamente a escrituração contábil em relação ao arquivo transmitido em 27/01/14, o qual foi utilizado pelo Fisco e que substituiu o arquivo original de 17/12/13.

Verificou-se que os lançamentos contábeis já registrados nos arquivos transmitidos em 17/12/13 e 27/01/14 não serviram de base para os lançamentos de retificação no arquivo substituto de 01/04/15.

Constatou-se que a Autuada, sob ação fiscal, apresentou nova escrituração contábil ao Fisco, completamente desvinculada dos lançamentos anteriormente registrados, uma vez que eliminou diversos lançamentos, quando, tecnicamente, o correto seria a retificação mediante novos lançamentos contábeis, mantendo inalterados os registros anteriores.

Portanto, a gravidade não está na substituição do arquivo SPED Contábil, mas no próprio arquivo substituto fraudado/adulterado.

Não é o fato da transmissão dos arquivos estar legalmente autorizada que o Fisco é obrigado a acatá-la, uma vez que se constatou que tais arquivos foram retificados de forma irregular.

Acrescenta-se que a constatação de dolo, fraude ou simulação não se restringe apenas ao arquivo substituto de 2012 desconsiderado pelo Fisco (transmitido em 01/04/15), mas, principalmente, na contabilização de suprimentos indevidos de Caixa, identificados pelo Fisco na escrituração contábil regular do exercício de 2012 (transmitida em 27/01/14), considerada no presente Auto de Infração.

A distinção que há entre o arquivo relativo ao exercício de 2013 e o de 2012, é que este já havia sido regularmente escriturado, ou seja, os registros contábeis referentes às atividades comerciais da empresa já haviam sido realizados, enquanto que o arquivo relativo ao exercício de 2013 não foi retificado de modo algum, nem retificação normal nem retificação irregular, houve apenas sua transmissão original em 01/04/15.

Contudo, o fato de ter sido transmitido sem retificações (substituições) não impede que seu conteúdo (ECD 2013) possa conter fraude contábil, ao contabilizar, indevidamente, valores vinculados às saídas desacobertas de documentos fiscais como “adiantamento a fornecedores”, que foram declarados pela própria Contribuinte em denúncia espontânea registrada sob Protocolo nº 633700 de 06/04/15, considerada inepta por ter sido apresentada após o início da ação fiscal.

Portanto, o fato de existir escrituração contábil regular, não significa que todos os lançamentos contábeis sejam fidedignos aos documentos que deveriam sustentá-los.

Por oportuno, informa-se que a transmissão da ECD do exercício de 2013 se deu em 01/04/15, ou seja, quase um ano após o prazo máximo previsto na legislação, de acordo com o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.420/13, vigente à época dos fatos ocorridos:

Instrução Normativa RFB nº 1420, de 19 de dezembro de 2013

Art. 5º - A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

Efeitos atuais □

Art. 5º - A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

No tocante às jurisprudências trazidas pela Defesa, vale reproduzir os seguintes comentários do Fisco em sua manifestação fiscal:

O acordão que trata do SINTEGRA (fl.365) não serve nem de analogia ao SPED Contábil substituído de modo fraudulento pela impugnante.

O Acórdão 19.620/10/1ª transcrito pela impugnante não se ajusta ao auto de infração ora impugnado. Como demonstrado a denúncia apresentada pelo contribuinte além de não ter sido acompanhada do recolhimento do ICMS declarado, foi apresentada após Início de Ação Fiscal. Isso, sem considerar que a base de cálculo da saída desacoberta declarada pela impugnante em 2012 foi muito inferior a apurada pelo fisco.

(...)

II) As jurisprudências utilizadas pelo contribuinte não se relacionam com o auto de infração ora impugnado, uma vez que no presente auto trata-se de saída desacoberta de documento fiscal devidamente comprovada pelos documentos acostados no auto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе acrescentar que, às fls. 1721/1727, o Fisco apresentou a análise feita em relação aos textos, legislações e documentos trazidos pelo Perito Contábil pelo Laudo Pericial, concluindo que “*em nada cresce e em nada valida o procedimento adotado pelo contribuinte autuado, que supriu Caixa através de lançamentos efetivados com dolo, fraude ou simulação*”.

Pela importância, cumprе reiterar que, em relação ao exercício de 2012, houve recomposição da conta Caixa, porque foi constatado que diversos suprimentos foram simulados. No tocante ao exercício de 2013, a própria Contribuinte reconheceu que os valores contabilizados como “Adiantamentos a Fornecedores” estão vinculados a saídas desacobertas.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas pelo Fisco.

Corretas, também, a Multa de Revalidação aplicada com fulcro no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos 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 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;

(...)

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.

(...)

Registra-se que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 teve a sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, mais recentemente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

LEI Nº 22.796, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017

(MG de 29/12/2017)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

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

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

(...) Destacou-se.

Da análise dos Demonstrativos do Crédito Tributário (fls. 170 e 184), verifica-se que a alíquota adotada foi a de 12% (doze por cento) e, considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, a impossibilidade de aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

A Impugnante/Autuada alega que o Fisco não apresentou qualquer motivação para enquadrar os Coobrigados no polo passivo da presente obrigação tributária, limitando-se a elencar o disposto no art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º da Lei nº 6.763/75.

Entende que o parágrafo único do citado art. 21 trata de responsabilidade subsidiária e não solidária, como capitulou o Fisco.

Afirma que o Fisco não esclarece qual a conduta que norteia a coobrigação pretendida de todos os Coobrigados.

A Impugnante/Sócia-administradora alega que, de acordo com a legislação mineira e federal, somente poderá haver responsabilização do representante legal da empresa quando for demonstrado e comprovado, ao longo da fiscalização, o ato praticado com excesso de poder ou infração à lei ou contrato social, o que, no seu entendimento, não ocorreu nos presentes autos, não se evidenciando, no caso em tela, qualquer fraude ou atitude dolosa.

Requer, assim, que seja excluída do polo passivo da presente obrigação tributária, ao argumento de que “*não existem nos autos elementos suficientes para demonstrar a ocorrência de ato doloso, fraudulento ou com excesso de poderes*”.

Por sua vez, o Impugnante/Gerente alega que não se encontram nos autos nenhum ato, fato, elemento ou qualquer outra situação jurídica que pudesse justificar sua responsabilização pelo presente crédito tributário, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

Acrescenta que, “*em análise ao presente PTA, verifica-se que não foi apresentado qualquer documento assinado pelo Sr. Robson, ou mesmo procuração que confira poderes de gerência no setor administrativo, financeiro ou fiscal da empresa, de modo que não se sabe quais atos, fatos ou outros elementos devem ser impugnados*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que *“apenas acompanhou a fiscalização a pedido de seus superiores, tendo atuado muito mais como um vínculo entre o Fisco Estadual e a contabilidade da empresa, do que como gerente ou administrador”*.

Relata que, de acordo com o e-mail enviado ao Fisco, anexado às fls. 1243/1244, o qual, inclusive, é mencionado no Relatório Fiscal, o Coobrigado em questão *“sequer tinha conhecimento dos procedimentos contábeis da empresa, de modo que, para responder uma solicitação do auditor fiscal, precisou obter informações junto à contabilidade da autuada”*.

Argui que, nestes autos, não restou comprovado sequer seu poder de administração, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de sua manutenção como Coobrigado.

Apresenta decisões deste Conselho nesse sentido, ressaltando que *“mesmo para aquele que se encontra na qualidade de sócio da pessoa jurídica responsável pelo recolhimento do tributo, será condição da coobrigação a efetiva comprovação de que este possui poder de administração e, uma vez não se comprovando, será devida sua exclusão do PTA por ausência de previsão legal para a sua inclusão no polo passivo”*.

Sendo assim, requer que seja excluído do polo passivo da presente obrigação tributária, *“uma vez que ausentes elementos fáticos e, por consequência, legais para tanto”*.

Contudo, conforme bem esclarecido pelo Fisco em Relatórios Fiscais e diversas manifestações, a responsabilização da sócia-administradora e do gerente está relacionada com o cometimento das infrações detectadas, em que se adotou uma sistemática de sonegação previamente perpetrada com o claro objetivo de omitir operações com mercadorias e ocultá-las do controle do Fisco, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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. (...).

Destaca-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando cometeram as irregularidades de dar saída de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal, conseqüentemente sem o pagamento do imposto devido.

Essa sistemática necessita, evidentemente, de decisão gerencial, tanto da sócia-administradora quanto do gerente, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista na legislação citada pela própria Defesa.

Induvidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão deles para o polo passivo da obrigação tributária.

Apenas para demonstrar que o Coobrigado Robson é, de fato, o gerente da empresa, o Fisco acostou, às fls. 212 (Anexo 16 do Auto de Infração), o e-mail correspondente a resposta dada ao Fisco pelo Gerente Robson Antunes em nome da Contribuinte.

Ressalta-se que referido Coobrigado não nega sua função de gerente, até porque apresenta às fls. 1241 uma procuração dada ao seu advogado, na qual se intitula gerente. Porém, ele argui que não detém poder de administrador.

No entanto, conforme observado pelo Fisco, não foi apresentada nenhuma restrição ao tipo de gerência que ele exerce, deixando claro que o Coobrigado Robson Antunes executa a função de gerente geral, que abrange, inclusive, o setor de vendas e administrativo.

Ademais, corrobora a tese de amplos poderes declinados pela titular da empresa individual de responsabilidade limitada (Sra. Virgínia) para o gerente (Sr. Robson), o grau de parentesco entre os dois. Conforme se comprova na documentação acostada às fls. 377 e 1242, os dois são irmãos e, nesse contexto, prevalece a lógica da confiabilidade plena.

O Fisco destacou, também, que *“as jurisprudências evocadas pela impugnante abordam exclusões de sócios não gerentes, mas no presente auto aborda-se responsabilidade do próprio gerente, independente deste não figurar como sócio da empresa administrada”*.

De forma equivocada, a Impugnante/Autuada cita o parágrafo único do art. 21 da Lei nº 6.763/75, para defender que, na verdade, trata-se de responsabilidade subsidiária e não solidária, como capitulou o Fisco.

Importa comentar que referido dispositivo encontra-se revogado desde agosto de 2003, sendo que, conforme previsão expressa no art. 21 da Lei nº 6.763/75 em vigor, a responsabilidade dos coobrigados é solidária:

Art. 21. São **solidariamente** responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

Efeitos de 1º/11/1996 a 06/08/2003 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 12.423, de 27/12/1996:

“Parágrafo único - Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

1) o inventariante, o síndico ou o comissário, pelo imposto devido pelo espólio, pela massa falida ou pelo concordatário, respectivamente;

2) o diretor, o administrador ou o sócio-gerente, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu ou de que faz ou fez parte;

3) o contabilista ou 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;

4) o transportador subcontratado, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contratante, relativamente à prestação que executar;

5) na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que, será concedido ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável subsidiário, antes da formalização do crédito tributário, o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do tributo devido, monetariamente atualizado, sem acréscimo ou penalidade."

§ 1º Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - o inventariante, o síndico ou o comissário, pelo imposto devido pelo espólio, pela massa falida ou pelo concordatário, respectivamente;

II - o transportador subcontratado, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contratante, relativamente à prestação que executar;

III - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes da formalização do crédito tributário, o prazo de trinta dias para pagamento do tributo devido, sem acréscimo ou penalidade.

§ 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. (destacou-se)

Em razão de insistente reclamação do Impugnante/Gerente e entendendo que não constava no Relatório Fiscal a fundamentação para a responsabilidade tributária do gerente Robson Antunes, a Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de fls. 1566/1567, nos seguintes termos:

2) Não consta no Relatório Fiscal a fundamentação para a responsabilidade tributária do administrador, o Coobrigado Robson Luiz Martins Antunes. Entretanto, em cumprimento ao art. 89 do RPTA, é necessária a ciência da Autuada e de todos os Coobrigados da fundamentação em cumprimento ao contraditório e a ampla defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento ao solicitado, o Fisco evidenciou ainda mais os fundamentos utilizados para incluir o Coobrigado Robson Antunes no polo passivo da presente obrigação tributária, nos termos do que já foi exposto, não restando dúvidas de que houve o devido cumprimento ao contraditório e à ampla defesa, assegurados ao Impugnante/Gerente.

Já o Impugnante/Contador afirma que é possível a responsabilização do contabilista pelo imposto devido, contudo, é necessário que ele tenha agido com dolo e má-fé, o que, no seu entendimento, não ocorreu, uma vez que todos os lançamentos contábeis realizados para a Contribuinte sempre foram devidamente declarados e registrados, sendo que as retificações efetuadas nos livros fiscais da empresa observaram as regras previstas pelo Conselho Federal de Contabilidade, da ABNT, além da legislação federal e mineira pertinentes.

Acrescenta que as retificações se pautaram pelas orientações sugeridas pelo Fisco, o qual “desaprovava” a forma de contabilização da empresa, que consistia no registro na “conta caixa” de todos os valores que transitavam pela empresa, embora entenda que tal prática não era legalmente vedada.

Traz decisões deste Conselho, no sentido de que, tendo procedido à declaração de todos os registros contábeis da empresa e não havendo a comprovação de dolo ou má-fé, o contabilista não pode ser responsabilizado pelo tributo devido pela empresa.

Declara que “*não cabe ao contabilista emitir juízo de valor sobre os documentos apresentados, julgando se são ou não idôneos*” e que “*o contador deverá apenas registrar e declarar os lançamentos de seu cliente, fato que se verificou no caso em tela*”, até porque o Fisco utilizou apenas as informações declaradas pela Contribuinte para formalizar o crédito tributário.

Requer, portanto, que seja “*excluído do polo passivo do presente processo administrativo, uma vez que não existem elementos suficientes para justificar a sua coobrigação*”.

No tocante à responsabilidade do contabilista, vale 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.

De acordo com o que foi exaustivamente esclarecido pelo Fisco em Relatórios Fiscais e diversas manifestações, a responsabilização do contador nos autos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

está diretamente relacionada com a constatada simulação de lançamentos contábeis, classificando, indevidamente, pagamentos diversos como suprimentos de Caixa, no intuito de ocultar saldo credor na Conta Caixa, **o que caracteriza fraude contábil**, sendo o contabilista tecnicamente responsável por essa ocultação.

E ainda, em relação ao exercício de 2013, a própria Contribuinte reconheceu que os valores contabilizados como “Adiantamentos a Fornecedores” estão vinculados a saídas desacobertas, sendo o contabilista tecnicamente responsável por esses lançamentos.

Assim, resta clara a direta participação e colaboração do contabilista nos atos que ensejaram a lavratura da peça fiscal.

Reitera-se que o ato praticado pelo contabilista 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.

Nesse mesmo sentido, encontram-se os votos pronunciados nos Acórdãos nºs 21.046/13/3ª e 4.349/14/CE deste Conselho, em que foi mantida a coobrigação do contabilista:

ACÓRDÃO Nº 21.046/13/3ª

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).

ACÓRDÃO Nº 4.349/14/CE

DESSA FORMA, CONFIRMADA A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, CONFORME SE VERIFICA NOS PRESENTES AUTOS, É POSSÍVEL CONCLUIR PELA CULPABILIDADE DO COOBRIGADO, ORA RECORRENTE, QUE POR SER O PROFISSIONAL DA ÁREA CONTÁBIL, COMPROVADAMENTE, MAQUIOU LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE FORMA A NÃO APURAR SALDOS CREDORES EM SUA MOVIMENTAÇÃO DE CAIXA.

MUITO EMBORA A VANTAGEM ECONÔMICA SEJA DA RECORRENTE/AUTUADA, O COOBRIGADO DEVE RESPONDER PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE SUAS ATRIBUIÇÕES, UMA VEZ CONFIRMADO O MAQUIAMENTO DA CONTABILIDADE COM REGISTROS QUE NÃO CONFIGURAM O EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS.

No que tange ao caso concreto, vale reproduzir os seguintes comentários do Fisco:

Em vão alega o impugnante que tenha procedido a retificação dos lançamentos contábeis, uma vez que já comprovamos que a escrituração apresentada pelo contribuinte em 01/04/2015 estava completamente dissociada da escrita contábil anterior. Fato inconteste que demonstra que ao invés de retificar a escrituração anterior, foi mais conveniente ao contribuinte apresentar uma nova escrituração contábil digital referente a 2012, por meio da qual suprimiu-se todos os suprimentos de caixa indevidos.

(...)

A inexistência de lançamentos retificadores em relação ao suprimento de caixa indevido caracteriza o dolo ou fraude contábil, porque não basta alegar que a conta caixa era utilizada como uma conta transitória, é preciso comprovar que houve a retificação do suprimento indevido, seja através de estorno ou transposição já que a terceira modalidade de retificação, isto é, complementação não se aplicaria ao caso analisado. A ocultação do imposto sonegado foi contabilmente promovida pelos lançamentos contábeis simulados ou fraudulentos.

(...)

De modo algum a não ser fraudulento ou simulado poderia o contabilista registrar como suprimento de caixa um pagamento bancário feito através de DOC/TED. Não é preciso ter notório conhecimento contábil para saber que suprimento de caixa se faz em espécie ou até mesmo com cheque desde que não seja caso de cheque compensado que tem o mesmo efeito do DOC/TED, isto é, sai da conta bancária do emitente para ingressar na conta bancária do destinatário.

Às fls. 1542/1543, o Fisco destaca, ainda, comentários relativos a alguns acórdãos deste Conselho, apontados pela Defesa, demonstrando que as respectivas situações fáticas não se assemelham ao caso concreto, especialmente no que tange às provas contidas nos autos, não podendo ser objeto de equiparação.

Dessa forma, correta a inclusão, no polo passivo da obrigação tributária, da sócia-administradora, do gerente e do contador da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte;

(...)

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

(Grifou-se)

Não obstante a apropriada inclusão de todos os Coobrigados no polo passivo de toda a obrigação tributária apurada nos autos, o Fisco decidiu retificar o lançamento para excluir a responsabilidade do contador em relação às penalidades aplicadas (multas de revalidação e isolada), de acordo com o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 1380/1381.

Em aditamento à impugnação, os Impugnantes alegam que o Fisco não mencionou a razão pela qual o contador foi desobrigado das penalidades.

Afirmam que não existe na atualidade qualquer norma legal que autorize a exclusão de coobrigado apenas no que tange às multas.

O Impugnante/Contador aduz que *“não é possível saber ao certo a razão pela qual o ilustre auditor entendeu por excluir a responsabilidade pelas penalidades do Impugnante, todavia, tendo em vista a natureza das multas aplicadas, bem como as hipóteses legalmente previstas para responsabilização do contador pelo crédito tributário devido por pessoa jurídica, é possível observar que não pode subsistir a sua*

coobrigação, uma vez que a única conclusão possível é a de que o julgador entendeu pela ausência de dolo ou má-fé por parte do ora Impugnante”, o que justificaria sua exclusão do presente processo.

Da mesma forma, o Impugnante/Gerente alega que, *“ainda que tivesse sido apresentado um fundamento sólido para a sua responsabilização, o que se verifica é que o ilustre Auditor Fiscal, ao retificar o lançamento, evidenciou seu entendimento no sentido de que inexistiu intuito de fraude no processo em tela”*.

Conclui que *“não havendo ato com excesso de poderes ou com intuito de fraude, como de fato não há no presente caso, não pode subsistir a responsabilização do presente Impugnante, de modo que a sua exclusão deste processo é medida que se impõe”*.

Acrescenta que, *“ainda por absurdo não se entenda pela exclusão do Impugnante deste processo, certo é que, em atenção ao princípio da isonomia, este também deverá ser desobrigado das penalidades, tal qual o contador”*.

No mesmo sentido, manifestou-se a Impugnante/Sócia-administradora, em seu aditamento de impugnação.

O Fisco, por sua vez, esclareceu, às fls. 1545 e 1558, que:

O coobrigado foi associado a todo o crédito tributário, no entanto procederemos sua exclusão em relação às penalidades (multa de revalidação e multa isolada) integrantes do crédito tributário constituído, uma vez que a capitulação do art. 21, §3º dispõe expressamente somente sobre imposto.

(...)

A exclusão do coobrigado contador não está relacionada com a suposta ausência de prática de dolo, fraude ou simulação. Tal fato se deu porque durante Manifestação Fiscal da Impugnação do contabilista, o fisco reconsiderou a interpretação legal dada ao disposto no § 3º do Art. 21 da Lei 6.763/75.

Observa-se que a interpretação do Fisco no tocante ao disposto no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 não macula o trabalho fiscal, até porque o efeito desse ato não prejudicou os Sujeitos Passivos, uma vez que o Fisco não extrapolou as exigências previstas em lei.

Muito pelo contrário, o Fisco apenas desobrigou o Contador das penalidades aplicadas, entendendo que tal dispositivo, que trata da solidariedade somente do Contabilista, refere-se, especificamente, ao imposto devido e não recolhido, o que não guarda relação com a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não há que se falar, também, que o Fisco deixou de fundamentar a exclusão efetuada, pois, conforme já exposto, não restam dúvidas quanto às fundamentações constantes dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cumpre comentar que, não obstante as reiteradas alegações de que o Fisco tenha agido de modo ilegal, parcial e sem fundamentos, verifica-se que o trabalho fiscal está de acordo com as normas tributárias, contendo além dos documentos e relatórios fiscais, discriminação clara das infringências e penalidades aplicadas, bem como todos os documentos acostados aos autos pela Defesa, física ou digitalmente, foram objetos de análise fiscal quando das manifestações às impugnações ou ao Laudo Contábil, o que se conclui que tais alegações são meramente protelatórias.

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, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 1.380/1.381, 2.784/2.785 e 2.793/2.794, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Sustentaram oralmente, pelo Impugnante Robson Luiz Martins Antunes, o Dr. Guilherme Araújo de Oliveira, pelas Impugnantes Confiança Comércio de Tecidos Eireli e Virginia Luz Divina Antunes Diniz, a Dra. Karla Gislane da Silva Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 24 de abril de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

T