

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.308/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001173309-39  
Impugnação: 40.010147557-42, 40.010147560-81 (Coob.)  
Impugnante: José Oscar Delfino  
IE: 002424270.00-59  
Joel Tristão Júnior (Coob.)  
CPF: 525.014.776-34  
Coobrigado: José Oscar Delfino  
CPF: 525.017.366-72  
Proc. S. Passivo: Ivan Barbosa Martins/Outro(s)  
Origem: DFT/Manhuaçu

**EMENTA**

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

**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.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02. Os Impugnantes não trouxeram aos autos qualquer documento hábil que pudesse comprovar a origem e a efetividade da entrega de numerários à empresa (intitulados como “empréstimos”). Corretas as 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.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de outubro de 2014 a novembro de 2017, mediante análise das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial) e dos livros contábeis “Diário” e “Razão” da Autuada (comércio varejista

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadorias em geral), de recursos não comprovados, lançados a crédito na conta “Outras Contas a Pagar” (Passivo) e a débito na conta “Caixa” (Ativo), indicados como empréstimos de José Oscar Delfino.

Essas irregularidades autorizam a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acarretando falta de recolhimento de ICMS, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, combinado com art. 194, § 3º, do RICMS/02 e art. 282 do Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos geradores).

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.

Para o polo passivo da obrigação tributária, também foram eleitos, como Coobrigados, o empresário José Oscar Delfino e o administrador da empresa de contabilidade, responsável pela escrituração contábil da Autuada no período autuado, Joel Tristão Júnior, pelos atos por eles praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos dos arts. 124, inciso II, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, inciso XII, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

O presente processo encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000027029.64 (fls. 02/03); Auto de Infração – AI (fls. 04/08); Termo de Intimação 01/2018 (fls. 09/11); Anexo 1 - Relatório Fiscal e Base Legal (fls. 12/22); Anexo 2 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 23/24); Anexo 3 – Relação de empréstimos não comprovados (fls. 25); Anexo 4 - Documentos cadastrais da empresa autuada (fls. 26/41); Anexo 5 - Documentos entregues ao Fisco pela Contribuinte em atendimento à Intimação Fiscal (fls. 42/115); Anexo 6 - Cópia dos Balanços Patrimoniais de 2014 a 2017 (fls. 116/125); Anexo 7 - Cópia dos Livros Diário e Razão de 2014 a 2017 (fls. 126/269).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 280/299.

Por sua vez, o Coobrigado Joel Tristão Júnior apresenta impugnação às fls. 303/305.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 314/344, refuta as alegações das Defesas, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 353/385, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento do pedido de prova pericial, no mérito pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

## ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante/Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, “por violação dos princípios basilares do devido processo legal, da fundamentação ou motivação do ato administrativo e, por consequência, do contraditório e da ampla defesa”.

Alega ausência de indicação clara e precisa do objeto da ação fiscal no Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF e exiguidade do prazo para apresentação de documentos nele solicitados, mostrando-se cerceador da ampla defesa da Contribuinte, ao argumento de que o Fisco não esclarece o que ela deveria provar com a documentação.

Entretanto, não merecem ser acolhidas as razões da Defesa.

Conforme documentos constantes dos autos e esclarecimentos do Fisco, durante o período em que esteve sob atividade exploratória, a Autuada foi intimada, por meio do Termo de Intimação nº 01/2018 enviada por e-mail em 22/06/18 ao endereço eletrônico do Contabilista cadastrado no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE (fls. 09/11), a apresentar a seguinte documentação:

- 1) Contratos de empréstimos escriturados no passivo da empresa nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 conforme Livro Razão.
- 2) Comprovação da capacidade financeira dos credores dos empréstimos.
- 3) **Comprovação da efetiva entrega dos valores dos empréstimos à empresa.** (destacou-se)

O Fisco acrescenta que, além dessa intimação, houve vários contatos por e-mail com o contador da empresa.

Em atendimento à intimação, a Contribuinte apresentou em 29/06/18, os documentos de fls. 42/269 dos autos, os quais não foram considerados pelo Fisco hábeis para a comprovação dos empréstimos lançados na escrita contábil da empresa.

Assim, o Fisco lavrou o AIAF, que foi entregue à Contribuinte em 17/09/18 (fls. 02/03), solicitando novamente a documentação, nos mesmos termos apresentados na referida intimação, ou seja, a comprovação da efetiva entrega dos valores à empresa e da respectiva origem.

Observa-se, então, que, desde o recebimento do Termo de Intimação nº 01/2018 em 22/06/18, a Autuada tinha o perfeito conhecimento da documentação que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco necessitava, não havendo, também, o que se falar em tempo exíguo para apresentar documentação, uma vez que, tanto na primeira intimação quanto no AIAF, que foi entregue quase três meses após a intimação, houve informação clara e precisa em relação à documentação que deveria ser apresentada e tempo hábil para que a Contribuinte pudesse produzir provas suficientes a afastar os indícios de irregularidades.

Dessa forma, é inaceitável a declaração da Impugnante de que “*em 03 (três) dias era impossível ao contribuinte juntar toda a documentação necessária à sua ampla defesa, sendo certo que tal prazo, que não encontra paralelo na legislação processual, mostra-se, de fato, cerceador da ampla defesa do contribuinte*”.

Vale reproduzir os seguintes comentários do Fisco apresentados em sua manifestação fiscal:

Preliminarmente, no tocante a arguição de nulidade do auto de infração por violação dos princípios do devido processo legal, da fundamentação ou motivação do ato administrativo e do contraditório e ampla defesa entendemos que razão não lhe assiste, uma vez que foram observadas as disposições contidas nos artigos 66 e 67 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, antes da lavratura do Auto de Infração *in verbis*:

RPTA:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

(...)

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação *in loco*, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

(...)

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

Salientamos que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) às fls. 02 e 03, entregue ao sujeito passivo em 17/09/2018, com solicitação de apresentação de

documentos no prazo de 3 dias, foi lavrado em conformidade com o previsto nos artigos 69 e 70 do RPTA.

RPTA:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

...

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

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante. (grifamos)

Entendemos, portanto, ser totalmente infundada a alegação da Impugnante relativamente a ausência de indicação clara e precisa do objeto da ação fiscal e quanto à exiguidade de prazo para apresentação de documentos, uma vez que o AIAF foi lavrado obedecendo ao prescrito na legislação pertinente e especifica claramente a documentação que deveria ser entregue para comprovar a efetiva ocorrência e regularidade dos empréstimos.

Destaca-se, ainda, que, mesmo após a intimação do presente Auto de Infração em janeiro de 2019, ocasião em que tiveram mais trinta dias para apresentar suas impugnações, os Sujeitos Passivos manifestaram-se, atendo-se apenas em argumentos de nulidade, sem trazer qualquer documentação que pudesse elidir a acusação fiscal.

Portanto, verificando que o AIAF foi devidamente lavrado, nos termos da legislação vigente, e que em momento algum se caracterizou qualquer cerceamento de defesa, é inadmissível a conclusão da Impugnante de que restaram nulos todos os atos que se seguiram após a emissão do AIAF.

A Impugnante/Autuada alega, também, que o Fisco deixou de apresentar seus fundamentos quando rejeitou a documentação apresentada pela empresa.

Afirma que *“o relatório fiscal que deveria fundamentar o auto, ao analisar a documentação solicitada ao contribuinte, limita-se a descrever a documentação, sem fundamentar suas conclusões”*.

Reclama que, *“nesse contexto, revela-se que o princípio do contraditório e da ampla defesa foi completamente desrespeitado, na medida em que o contribuinte*

*não sabe do que se defender, pois não se encontra exposto na análise em questão, de forma clara, explícita e congruente o porquê de seus contratos não terem sido aceitos”.*

Acrescenta que, *“consequentemente, viola o princípio da legalidade, na medida em que, mais uma vez, parece estar exigindo o registro em cartório do contrato de mútuo, quando tal exigência não existe em qualquer texto legal”.*

Atesta, ainda, que o Fisco não pode fundamentar a recusa de documento apenas com a informação de que *“o imóvel pertence a “pessoa alheia ao quadro societário””,* sendo que *“o contribuinte é empresário individual, portanto, não há nenhum quadro societário, não há sócios, não há responsabilidade limitada, não há personalidade jurídica distinta da pessoa física, não há patrimônio distinto”.*

Assim, acusa que *“o erro da fiscalização é causa de nulidade, pois demonstra que a fiscalização autuou o contribuinte partindo de pressuposto equivocado, como se estivesse fiscalizando uma sociedade, pessoa jurídica, com personalidade e patrimônio distinto de seus sócios e não um empresário individual”* e que *“a discussão essencial diz respeito à capacidade financeira de uma empresa que não existe como ente separado da pessoa natural”.*

Contudo, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa.

De fato, Empresário Individual é pessoa física, natural, e não se reveste da personalidade jurídica afeta às Sociedades, ainda que seja indispensável seu registro com CNPJ na Junta Comercial.

Diante disso, a responsabilidade do Empresário Individual é ilimitada. Isso significa que a proteção patrimonial não lhe é estendida, ou seja, se a pessoa jurídica não cumprir com o pagamento das suas dívidas, a pessoa física do empreendedor responderá por meio do seu patrimônio pessoal, que poderá ser executado via judicial.

No entanto, na questão de movimentação financeira (junto às Instituições Financeiras) e para fins tributários, o Empresário Individual tem tratamento de Pessoa Jurídica, considerando, inclusive, o respeito que deve ter ao princípio contábil da entidade, que determina a separação de receitas e gastos das pessoas jurídica e física.

Importa reproduzir os seguintes comentários do Fisco:

De fato, no presente caso, trata-se de empresário individual. E como destaca Fábio Ulhoa Coelho *“empresário é definido na lei como o profissional exercente de ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços’ (CC, art. 966). Destacam-se da definição as noções de profissionalismo, atividade econômica organizada e produção ou circulação de bens ou serviços. (...) o empresário pode ser pessoa física ou jurídica. No primeiro caso, denomina-se empresário individual; no segundo sociedade empresária”*

Ensina, ainda, Rubens Requião, ao definir as espécies de empresário comercial:

*O empresário comercial pode exercitar a afinidade empresarial individualmente: será então um empresário comercial individual.*

*A firma individual, do empresário individual, registrada no Registo de Comércio, chama-se também de empresa individual. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina explicou muito bem que o comerciante singular, vale dizer, o empresário individual é a própria pessoa física ou natural, respondendo os seus bens pelas obrigações que assumiu, quer sejam civis quer comerciais. A transformação de firma individual em pessoa jurídica é uma ficção do direito tributário, somente para o efeito do imposto de renda (Ap. civ. n. 8.447 – Lages, in Bol. Jur. ADCOAS, n. 18.878/73).*

Esclarecemos, portanto, que para definir o empresário, o art. 966 do CC leva em consideração a atividade econômica organizada e a produção ou circulação de bens ou serviços e não o tipo de empresário (individual ou sociedade). Dessa forma a fiscalização trata o empresário da mesma forma, sendo ele individual ou sociedade, se limitando a cumprir sua função de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor, se for o caso, as penalidades cabíveis.

Os arts. 966 e 967 da Lei Federal nº 10.406/2002 (Código Civil) definem a caracterização e inscrição do empresário:

(...)

Embora o empresário individual seja a própria pessoa física ou natural, respondendo os seus bens pelas obrigações que assumiu, o novo código civil – Lei nº 10.406/2002 – em seu artigo 1.179, o obriga a seguir um sistema de contabilização, com base na escrituração uniforme de seus livros em correspondência com a documentação respectiva.

**Lei Federal nº 10.406/2002 (Código Civil):**

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

Da leitura do dispositivo legal acima verificamos a obrigação que possui o empresário individual, assim como qualquer outro tipo de sociedade empresária de manter sua escrituração contábil em correspondência com a documentação respectiva, ou seja, não pode nenhum empresário ou sociedade lançar em seus livros fatos contábeis que não possuam documentação idônea, como fez o “Empresário Individual” lançando empréstimos que não possuem documentação hábil para comprovar a efetiva realização dos mesmos.

Além disso, cabe aqui destacar a responsabilidade patrimonial do devedor nos moldes do art. 789 da Lei nº 13.105 de 16/03/2015 (CPC) *in verbis*:

**Lei nº 13.105/2015 (CPC) :**

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Assim, o Empresário Individual exerce dois papéis, o de cidadão (Pessoa Física) e o de empresário (Pessoa Jurídica), e cada um dos papéis envolve também respectivas obrigações.

Ou seja, o Empresário Individual tem a obrigação, assim como qualquer outro tipo de sociedade empresária, de respeitar as regras contábeis, inclusive, mantendo sua escrituração contábil em correspondência com a respectiva documentação.

Ponderando toda essa abordagem, entende-se que não pode acarretar nulidade do Auto de Infração o fato de o Fisco ter tratado o “empresário individual” como “sócio”, quando recusou o documento apresentado pela Contribuinte para comprovar a origem de recurso ingressado na empresa, relativo a contrato de venda de imóvel, com o fundamento de que “o imóvel pertence a “*pessoa alheia ao quadro societário*””.

Ressalta-se que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco, desde o início, relaciona de forma clara, precisa, a documentação necessária para a Contribuinte comprovar as operações relativas aos recursos recebidos pela empresa a título de empréstimo, o que não foi devidamente atendido, não obstante todas as oportunidades concedidas à Contribuinte.

Às fls. 14, o Fisco apresenta apenas algumas observações, inclusive algumas irregularidades, relativas aos documentos apresentados pela empresa, os quais, conforme se verá na análise de mérito, não representam o conjunto probatório da origem e da efetiva entrega dos recursos objeto de autuação.

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

Registra-se, por oportuno, 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), estabelecido 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, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Em relação à alegação do Coobrigado contador Joel Tristão Júnior de que *“a autuação é verdadeira surpresa, pois além de totalmente divorciada da lei, não foi o contabilista previamente notificado para exercer contraditório e ampla defesa”*, importa lembrar que, além do fato de que a primeira intimação fiscal foi enviada ao endereço eletrônico do contabilista, o Fisco realizou diversos contatos por e-mail com o contador da empresa, no intuito de buscar os documentos necessários à comprovação da ocorrência de fato dos empréstimos objeto da presente lide, o que derruba por completo o alegado efeito surpresa.

Assim, da mesma forma que a Autuada, o Coobrigado/Contador teve várias oportunidades para exercer o contraditório e a ampla defesa, inclusive no momento em que apresenta sua impugnação, sem, contudo, trazer qualquer documento que pudesse elidir a acusação fiscal.

Salienta-se, então, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada e aos Coobrigados todos os prazos legalmente previstos para apresentar as defesas, em total observância ao princípio do contraditório.

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

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante/Atuada pleiteia a produção de prova pericial, com *“o objetivo de demonstrar a capacidade financeira e o efetivo ingresso de recursos na empresa através dos empréstimos contabilizados”*.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 298/299.

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela Autuada em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões.

Ademais, a própria Impugnante poderia trazer aos autos as respostas aos quesitos apresentados, uma vez que se referem a informações e documentos já solicitados à empresa pelo Fisco, mediante “Termo de Intimação” e “AIAF”, mas não foram devidamente atendidos.

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Na mesma linha, prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Cumprе trazer, ainda, o seguinte comentário do Fisco:

Contudo, para que não haja qualquer dúvida sobre a clareza e a precisão dessa apuração fiscal, iremos responder ao longo dessa manifestação fiscal aos quesitos às fls. 298 que sejam pertinentes, apesar desses questionamentos não alterarem em absolutamente nada os fatos descritos nos autos quanto à apuração do crédito tributário e a legalidade do feito fiscal. Na verdade, esses questionamentos se revelam como meramente protelatórios.

Quanto à prova testemunhal requerida, também revela-se desnecessária, uma vez que para comprovar os pagamentos realizados é necessário apresentar documentos que demonstrem a efetiva entrega de valores tais como cheques, depósitos bancários, transferências, etc. Portanto, a prova testemunhal nesse caso concreto se revela inútil ou meramente protelatória.

Ressaltamos, novamente, que tais documentos já foram solicitados por meio de Termo de Intimação, do AIAF e do Auto de Infração, mas não foram apresentados por que **simplesmente não existem**.

Desse modo, entende-se ser desnecessária e protelatória a prova pericial requerida pela Defesa, bem como a prova testemunhal, uma vez que constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a constatação, no período de outubro de 2014 a novembro de 2017, mediante análise das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial) e dos livros contábeis “Diário” e “Razão” da Autuada (comércio varejista de mercadorias em geral), de recursos não comprovados lançados a crédito na conta “Outras Contas a Pagar” (Passivo) e a débito na conta “Caixa” (Ativo), indicados como empréstimos de José Oscar Delfino.

Essas irregularidades autorizam a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acarretando falta de recolhimento de ICMS, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, combinado com art. 194, § 3º, do RICMS/02 e art. 282 do Decreto 3.000/99 (vigente à época dos fatos geradores).

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.

Para o polo passivo da obrigação tributária, também foram eleitos, como Coobrigados, o empresário José Oscar Delfino e o administrador da empresa de contabilidade, responsável pela escrituração contábil da Autuada no período autuado, Joel Tristão Júnior, pelos atos por eles praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos dos arts. 124, inciso II, e 135, inciso III, do CTN e art. 21, inciso XII, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o Relatório Fiscal (Anexo 1 do Auto de Infração – fls. 12/22), ao constatar, nos livros contábeis da Autuada, acostados às fls. 126/269 dos autos, a existência de diversos empréstimos realizados pelo empresário José Oscar Delfino à empresa, o Fisco intimou a Contribuinte em 22/06/18, conforme Termo de Intimação nº 01/2018 de fls. 09/11, a apresentar documentação necessária para comprovar a efetiva existência da exigibilidade (contratos de empréstimos e documentos relacionados ao efetivo recebimento dos valores) e da origem dos recursos (documentos relacionados à capacidade financeira do proprietário da empresa).

Tais empréstimos, que se encontram relacionados às fls. 25 dos autos (Anexo 3 do Auto de Infração), foram lançados a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Outras Contas a Pagar”, cujo histórico informa “Vlr. Ref. Empréstimo José Oscar Delfino”.

Verificando que os documentos apresentados pela empresa, constantes do Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 42/115), não comprovavam a capacidade financeira do proprietário para arcar com os empréstimos (origem dos recursos) e nem mesmo a sua efetiva ocorrência, o Fisco lavrou o AIAF nº 10.000027029-64 recebido pela Contribuinte em 17/09/18 (fls. 02/03), solicitando novamente a documentação hábil que comprovasse a efetividade e origem dos empréstimos analisados.

Contudo, mais uma vez, a Autuada não conseguiu comprovar o efetivo ingresso dos recursos em questão e a correspondente origem regular, o que levou o Fisco a concluir que os valores ingressados no Caixa da empresa provêm de recursos não comprovados, restando caracterizada a omissão de receita.

Tal fato autoriza a presunção legal da ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentos fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, combinado com art. 194, inciso I e § 3º, do RICMS/02 e art. 282 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos geradores:

### Lei nº 6.673/75

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

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

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

### RICMS/02

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. (Grifou-se)

RIR/2005, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (revogado pelo Decreto 9.580/18):

### Suprimentos de Caixa

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II). (Grifou-se)

### Decreto 9.580/18

#### Suprimentos de caixa

Art. 294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

(Grifou-se)

Assim, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigir o imposto devido, apurado à alíquota de 18% (dezoito por cento) com base no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, e as multas cabíveis, conforme o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 23/24 (Anexo 2 do Auto de Infração).

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 contribuinte o ônus de contraditar a presunção normativa, mediante documentos hábeis que comprovam a origem dos recursos do ativo e/ou a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas, reiterando, essa prova cabe ao contribuinte, explicitando a origem e o efetivo ingresso dos recursos do ativo. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja a existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Portanto, a presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido adverso ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção fiscal.

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.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram 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 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).

No presente caso, ao contrário do entendimento da Defesa e não obstante ter sido devidamente intimada, a Contribuinte não apresentou qualquer documento hábil que pudesse comprovar a origem e a efetividade da entrega dos numerários à empresa (intitulados como “Vlr. Ref. Empréstimo José Oscar Delfino”), conduzindo à presunção de que tais recursos originaram-se de receitas omitidas.

Em sua peça de defesa, a Impugnante/Autuada argui que o procedimento fiscal é inconstitucional e ilegal, “*pois inverte, sem previsão legal, um ônus probatório que é do fisco e não do contribuinte, exigindo desde uma prova de fato negativo, qual seja, a de que os documentos contábeis, contratos, extratos, não são uma fraude e de que não sonegou*”.

Afirma que “*se o contribuinte apresentou os documentos solicitados pela fiscalização, cabe à fiscalização provar que os documentos são falsos, imprestáveis para o fim a que se destinam e não o contrário*”.

Contudo, o que ocorre é que, além da Contribuinte não exibir todos os documentos solicitados pelo Fisco, aqueles por ela apresentados, de fato, não comprovam a origem e a efetividade da entrega dos recursos ingressados na empresa, objeto de autuação.

Na tentativa de demonstrar a origem de tais recursos, lançados a débito na conta “Caixa” com o histórico “Vlr. Ref. Empréstimo – José Oscar Delfino”, a Contribuinte apresentou os documentos acostados pelo Fisco às fls. 51/61 dos autos, que se referem a contratos particulares de promessa de compra e venda de imóveis e uma escritura pública de compra e venda de um desses imóveis, conforme a seguinte tabela elaborada pelo Fisco:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Tabela 1 – Contratos de compra e venda de imóveis apresentados

Tipo de Contrato	Objeto do Contrato	Promitente Vendedor	Data do Contrato	Valor do Imóvel e Obs.
1.Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel	Imóvel residencial situado à Rua Joaquim Nabuco, 156, apto 102, Cidade Nobre, Ipatinga/MG	Elisângela Macedo Delfino	25/02/2016	R\$ 185.000,00
2.Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel	Imóvel situado à Praça São José, 85, apto 102, Centro, Vargem Alegre/MG	Nicodemos Machado Campos e Elisângela Macedo Delfino	14/03/2016	R\$ 145.000,00
3a.Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel	Lote situado na Praça São José, 38, Centro, Vargem Alegre/MG	Nicodemos Machado Campos e Elisângela Macedo Delfino	14/03/2016	R\$ 78.000,00 Obs.: Não há assinatura do promissário comprador Cinezio Rodrigues Lopes.
3b.Escritura Pública de Compra e Venda de Imóvel	Lote situado na Praça São José, 38, Centro, Vargem Alegre/MG	Elisângela Macedo Delfino e Nicodemos Machado Campos	29/08/2016	R\$ 120.000,00 Obs: O imóvel foi vendido para Agnello Gonçalves de Moraes
4.Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel	Imóvel situado à Rua Sebastião Machado dos Reis, 411, Centro, Vargem Alegre/MG	Nicodemos Machado Campos e Elisângela Macedo Delfino	27/01/2016	R\$ 235.000,00 Obs.: Não há assinatura do promissário comprador.
5.Particular de Compra e Venda de Imóvel	Imóvel situado à Rua Itagiba Luiz Pereira, 211, Centro, Vargem Alegre/MG	Jose Oscar Delfino e Maria das Graças Macedo Delfino	19/06/2017	R\$ 150.000,00 Obs.: Não há assinatura de um comprador e dos vendedores.

De acordo com o observado pelo Fisco, dos cinco contratos particulares de promessa de compra e venda de imóveis apresentados pela Contribuinte, quatro se referem a venda de imóveis pertencentes a terceiros (filha e genro do empresário Oscar Jose Delfino).

Destaca-se, também, que, nos autos, em relação a 4 dos 5 imóveis, não há prova definitiva da propriedade dos imóveis, bem como da sua efetiva transferência por meio do registro da escritura de transferência da propriedade, inclusive quanto ao imóvel de suposta propriedade de José Oscar Delfino.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a todos eles, não há prova nos autos de que os valores dos imóveis supostamente avençados nos contratos particulares tenham sido recebidos pelos promitentes vendedores e que tenham sido repassados à empresa autuada.

Observa-se, ainda, que o mesmo imóvel (lote) vendido por “Elisângela Macedo Delfino e Nicodemos Machado Campos” à Agnello Gonçalves de Moraes em 29/08/16 pelo valor de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), conforme escritura pública de fls. 57/58, foi objeto de venda a Cinezio Rodrigues Lopes em 14/03/16 pelo valor de R\$ 78.000,00 (setenta e oito mil reais), nos termos do “Contrato Particular de Compra e Venda de Imóvel” de fls. 55.

O Fisco destaca que os valores supostamente recebidos pelos vendedores com a venda dos imóveis em 2016 totalizaram R\$ 685.000,00 (seiscentos e oitenta e cinco mil reais), conforme Tabela 1.

Contudo, a Autuada registrou em sua escrita contábil, a título de “Vlr. ref. Empréstimo”, os valores de R\$ 427.000,00 (quatrocentos e vinte e sete mil reais) em 2014, R\$ 771.000,00 (setecentos e setenta e um mil reais) em 2015, R\$ 539.000,00 (quinhentos e trinta e nove mil reais) em 2016 e R\$ 560.000,00 (quinhentos e sessenta mil reais) em 2017.

Em relação ao único contrato que indica José Oscar Delfino como proprietário, o Fisco apresenta a seguinte análise, além das observações de que não foi apresentada a escritura pública de transferência de propriedade de imóvel e que “*não há assinatura de um comprador e dos vendedores*”:

Os valores supostamente recebidos pela venda de um imóvel do proprietário em 19/06/2017 totalizaram R\$ 150.000,00 (Tabela 1). Contudo, além desse imóvel não estar declarado na DIRPF ano calendário 2017 do Impugnante Jose Oscar Delfino, às fls. 48, os empréstimos lançados na conta “Caixa” totalizaram R\$ 560.000,00 em 2017.

No tocante à necessidade de escritura pública para comprovar a propriedade de bem imóvel perante terceiros, e à alegação da Impugnante de que “*o imóvel em questão estava em nome da filha do empresário individual*”, sendo, portanto, “*um imóvel familiar vendido para prover de recursos a atividade empresarial*”, importa reproduzir o comentário do Fisco de que:

(...) a prova de propriedade de bem imóvel perante terceiros deve ser feita por meio de escritura pública, anotada no Registro de Imóveis, a teor do art. 1.245 do Código Civil (CC) *in verbis*:

**LEI n° 10.406/2002** (CC) :

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

A simples apresentação de contratos de promessa de compra e venda de imóveis, por si só, não comprova a origem e tampouco a efetividade da entrega dos recursos, especialmente no caso em tela, em que nenhum desses contratos de terceiros apresentados foi registrado em Cartório, não tendo, portanto, o condão de produzir efeitos em relação a terceiros, como a Fazenda Pública Estadual, nos termos do art. 221 do Código Civil, cujo dispositivo legal assevera que os instrumentos particulares não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

**LEI nº 10.406/2002 (CC) :**

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Não podemos perder de vista que a finalidade de se provar um fato é, ao término, realizar um direito. Para isso, é necessário demonstrar os fatos para que se forme o juízo de convicção. E quando tratamos da existência de um fato contábil é mister conhecer e comprovar a existência dos fatos que lhe deram origem.

Desde o início do século passado, dividimos os documentos em públicos e particulares, pois há significativa diferença em relação às suas forças probantes.

Portanto, os contratos particulares de compra e venda apresentados, sem o devido registro nos cartórios não possuem o condão de produzir efeitos em relação a terceiros, como a Fazenda Pública Estadual.

Além disso, vale ressaltar que os imóveis supostamente vendidos **não pertenciam ao empresário, mas a pessoas alheias à empresa** (filha e genro do empresário). Considerando que os imóveis tivessem sido, de fato, alienados, **os valores recebidos pela sua suposta alienação não pertenciam ao empresário**, não possuindo, portanto, o condão de provar a origem de empréstimos realizados por ele.

Salienta a Autuada tratar-se de imóveis familiares, que foram vendidos para prover a atividade empresarial e que é comum os pais colocarem imóveis em nome dos filhos. Registra-se por oportuno que tal prática não é considerada ilícita, porém a mesma é revestida de formalidades: deve ser devidamente declarada ao fisco estadual e federal e é, inclusive, fato gerador do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, previsto no artigo 1º da Lei 14.941 de 29 de dezembro de 2003.

**Lei 14.941/2003:**

Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

(...)

III- na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

Considerando que a Autuada não apresentou nenhum documento declarando a doação dos imóveis à filha, nem tampouco, documento da filha doando os valores supostamente recebidos pela alienação dos bens ao pai, **restou provado que essa transação nunca existiu.**

Destaca-se, ainda, que o empresário individual é a própria pessoa física ou natural, ou seja, a pessoa física do empreendedor responde por meio do seu patrimônio pessoal, contudo, essa responsabilidade não se estende ao patrimônio de toda a família, como quer demonstrar a Impugnante, no intuito de comprovar a capacidade financeira do empresário advinda da alienação de imóvel.

Ademais, mesmo que sejam consideradas válidas as vendas de imóveis alegadas pela Defesa, não há nos autos a comprovação da efetiva entrega dos recursos à empresa.

A Contribuinte também apresentou ao Fisco os contratos de mútuo entre o Mutuante José Oscar Delfino, pessoa física inscrita com o CPF nº 525.017.366/72, e o Mutuário José Oscar Delfino, CNPJ nº 20.971.674/0001-40, empresa autuada, que foram acostados pelo Fisco às fls. 98/115 dos autos.

O Fisco observa que os contabilistas Joel Tristão Júnior (Coobrigado), CPF nº 525.014.776-34, CRC-MG nº 047053/O, e Lidiane de Souza Rezende, CPF nº 123.877.246-31, CRC-MG nº 117283/O, assinaram esses contratos de mútuo como testemunhas, e que não há reconhecimento de firma na data da aposição das assinaturas nos contratos e nem registro desses contratos em cartório.

A Impugnante/Atuada alega que a lei não obriga o registro do contrato de mútuo, assim, não pode o Fisco exigir esse registro como condição para que o contrato seja considerado válido como meio de prova.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, por sua vez, defende que contratos de mútuo sem registro em cartório não possuem o condão de produzir efeitos em relação a terceiros, como a Fazenda Pública Estadual, nos termos do art. 221 do Código Civil.

Além das observações do Fisco de que os contratos de mútuo não foram registrados em cartório e que não contêm reconhecimento de firma das assinaturas, destaca-se que o ponto crucial a ser observado é que não houve a devida comprovação do efetivo ingresso do recurso financeiro objeto de empréstimo, mediante, por exemplo, cópia de cheques, extratos bancários, depósitos, transferências bancárias, dada a expressividade dos valores, ou qualquer documento que demonstrasse de forma inequívoca o lastro bancário ou financeiro das operações, com coincidência das datas, dos valores e da pessoa envolvida na transação.

Nem tampouco foi demonstrado o pagamento das parcelas dos supostos empréstimos concedidos pela pessoa física à “pessoa jurídica” (Autuada), que comprovaria as operações escrituradas como “Pagto Empréstimo”, indicadas nos documentos de fls. 62/65 apresentados pela Contribuinte.

Ressalta-se que, ainda que os contratos de mútuo sejam registrados em cartório, é consenso que eles, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É esse o entendimento esposado em decisões dos Tribunais e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.00.272269-2/000, 4ª CÂMARA CÍVEL, TJMG:

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

**(GRIFOU-SE)**

APELAÇÃO CÍVEL 252737420044010000 MG – DT DE PUBL 19/07/13 – TRF-1

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA. EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO PELO SÓCIO DA SOCIEDADE.

(...)

DE FATO, ESTE TRIBUNAL JÁ TEVE A OPORTUNIDADE DE SEDIMENTAR O ENTENDIMENTO DE QUE O EMPRÉSTIMO FEITO À

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMPRESA POR SEU SÓCIO, PARA SUPRIMENTO DE CAIXA, DEVE SER CABALMENTE DEMONSTRADO, COMPROVANDO-SE NÃO SÓ A ORIGEM DO NUMERÁRIO, MAS TAMBÉM SUA EFETIVA ENTREGA, SOB PENA DE CARACTERIZAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(DESTACOU-SE)

O Fisco observa bem que, no Acórdão nº 272.269-2, o TJMG defende o entendimento de que, para a comprovação do suprimento de “Caixa” por sócio da empresa, o que se aplica de igual forma, é necessária a apresentação do efetivo comprovante do empréstimo, compreendendo não só um contrato entre as partes, como também a efetiva transferência de valores e a capacidade econômica da pessoa física para realizar o negócio.

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

Cumprido acrescentar que os lançamentos na escrita fiscal ou contábil devem estar lastreados em documentos que confirmem a operação ali mencionada, capazes de

provar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega/transfêrencia dos recursos.

Não bastassem esses argumentos, o Fisco ainda reitera os seguintes comentários relativos à DIRPF de 2017 apresentada pela Contribuinte (fls. 44/50):

Além disso, a DIRPF do ano calendário de 2017 revela a falta de capacidade financeira do mutuante frente aos valores de empréstimos de terceiros registrados na escrita contábil da Autuada. Logo, impossível que tenham ocorrido empréstimos da pessoa física para a pessoa jurídica OSCAR JOSE DELFINO.

O mutuante informou na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do ano calendário de 2017 os valores totais de bens e direitos de R\$ 130.000,00 em 31/12/2017 e apresentou contratos de mútuo disponibilizando recursos financeiros de R\$ 2.297.000,00 de 31/10/2014 a 30/11/2017. Portanto, impossível que esse empréstimo tenha ocorrido, já que os valores registrados contabilmente como empréstimos pela empresa Autuada são muito superiores a todo o patrimônio declarado junto à Receita Federal pelo mutuante.

Destaque-se, por oportuno, que todos os contratos de mútuo contêm cláusulas estipulando que o prazo para pagamento irá vigorar por 60 meses, podendo ser renovado de comum acordo entre as partes e que não haverá quaisquer encargos sobre as restituições dos recursos mutuados. Logo, não há incidência de juros sobre os empréstimos pactuados. Essas cláusulas são no mínimo *sui generis*.

Além dos contratos de mútuo, por si só, não comprovarem a origem e tampouco a efetividade da entrega dos recursos, nenhum dos contratos apresentados (fls. 98 a 115) foi registrado em Cartório. Logo, não possuem o condão de produzir efeitos em relação a terceiros, como a Fazenda Pública Estadual, nos termos do art. 221 do Código Civil.

Ressaltamos que os serviços concernentes aos registros públicos, estabelecidos pela legislação civil objetivam dar autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos. Assim, os documentos apresentados pela Autuada, sem o devido registro, não possuem força probante capaz de afastar o indício de omissão de receita.

Novamente ressaltamos que DIRPF/2017 do empresário "José Oscar Delfino" (fls. 44 a 50) revela às fls. 48 (Declaração de Bens e Direitos) a disponibilidade financeira de R\$ 100.000,00 em

31/02/2016 e de R\$ 110.000,00 em 31/12/2017. Os valores totais de bens e direitos nessas datas são de R\$ 120.000,00 e de R\$ 130.000,00, respectivamente.

Diante do exposto, ainda que, hipoteticamente, a fiscalização tivesse desconsiderado o fato de que os contratos não possuem registro, não há como justificar empréstimos tão vultosos (R\$ 2.297.000,00 de 31/10/2014 a 30/11/2017) realizados por um credor que não possui capacidade financeira declarada ao Fisco Federal para suportar tais empréstimos. Assim, agiu corretamente o Fisco Estadual ao descaracterizar as supostas provas apresentadas pela Autuada, pois não merecem fé e não retratam a realidade dos documentos presentes nos autos.

No tocante à afirmação da Impugnante de que “*a discussão essencial diz respeito à capacidade financeira de uma empresa que não existe como ente separado da pessoa natural*”, vale reproduzir a seguinte anotação do Fisco:

Porém, cumpre esclarecer que, ainda que a fiscalização analisasse a situação patrimonial da empresa e da pessoa natural em conjunto, os débitos seriam os mesmos tendo em vista que a pessoa natural ou física também não possui capacidade financeira para arcar com os valores lançados na conta “caixa” da empresa. Vale lembrar que a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF/2017) do empresário “José Oscar Delfino” (fls. 44 a 50) foi devidamente solicitada e analisada.

Frisamos que constatamos nos autos que ambas, a pessoa natural e a empresa, não possuem capacidade financeira para justificar os aportes lançados na escrita contábil da Autuada. Portanto, ressaltamos, novamente que uma vez constatada a existência de recursos não comprovados na conta “caixa” ou equivalente, o art. 282 do RIR/99 (Decreto Nº 3.000/1999), já citado, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

O Fisco informa, também, que solicitou à Contribuinte os extratos bancários do período fiscalizado, para que a empresa pudesse comprovar o efetivo ingresso dos valores referentes aos empréstimos escriturados.

Porém, os únicos extratos apresentados pela Contribuinte se referem aos períodos de 29/07/16 a 31/08/16 e 31/05/17 a 30/06/17, conforme documentos constantes às fls. 66/97 dos autos. Os demais extratos não foram apresentados em nenhum momento.

Neste ponto, o Fisco comenta que “*poderia, ainda, a Autuada tê-los apresentado no momento da presente impugnação, mas não o fez, indicando que não há como comprovar os empréstimos por meio dos extratos apresentados*”.

O Fisco corretamente verifica que, nesses extratos bancários apresentados pela Contribuinte, não foi identificado nenhum daqueles recursos escriturados como empréstimo de José Oscar Delfino, pessoa física, muito menos coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis, e nem mesmo depósitos de Nicodemos Machado Campos e/ou Elisângela Macedo Delfino (supostos proprietários dos imóveis objeto dos contratos de venda já analisados).

Pela importância, vale reiterar que poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, para a comprovação da origem e do efetivo ingresso dos recursos debitados na conta “Caixa” a título de empréstimo.

Contudo, não obstante todas as oportunidades que a Contribuinte teve, mediante intimações fiscais e em fase de impugnação, ela não apresentou referida documentação, devendo, portanto, ser aplicado 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 desacompanhada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Ressalta-se que nesta fase de impugnação, a Defesa, diante de mais uma oportunidade para comprovar suas alegações, se atém a aspectos prefaciais infundados, deixando à margem os aspectos materiais e fáticos, mediante qualquer apresentação de provas que viessem elidir o feito fiscal.

Quanto à afirmação da Impugnante/Autuada de que o trabalho fiscal se baseou no art. 40 da Lei Federal nº 9.340/96, invocado de forma subsidiária, e de que a infringência apontada pelo Fisco não se encontra entre as hipóteses de presunção previstas nesse artigo, o Fisco pontua da seguinte forma:

Ressaltamos que já foram exaustivamente demonstrados e colacionados os dispositivos legais que embasaram a autuação, que são: art. 282 do Decreto Federal 3.000/99; art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02, em que há clara previsão do uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção para os casos de supressão de tributos.

(...)

Restou provado nos autos que foram registrados suprimentos na conta “Caixa” sem documentação hábil para comprovar a efetividade dos “Empréstimos”. Todos os fatos foram descritos e a capitulação legal



apresentada; a autoria dos fatos e as penalidades aplicadas também foram apresentadas.

Cumprе comentar, também, que referido artigo dispõe que tanto a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela empresa quanto a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, também caracterizam omissão de receita, sendo que esta última situação se amolda perfeitamente ao caso concreto, uma vez que a Autuada manteve em sua escrita contábil o registro de empréstimos recebidos que não foram devidamente comprovados.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Assim, não sendo possível fazer prova da origem dos recursos que a Autuada recebeu em razão de “empréstimos” e seu efetivo ingresso na conta “Caixa”, resta caracterizada a omissão de receita, o que autoriza a presunção de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, conforme prescreve o art. 194, § 3º, do RICMS/02, estando corretas as respectivas exigências fiscais 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.

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

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

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Destaca-se que, no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como nos Acórdãos nºs 22.408/17/1ª, 21.806/18/2ª e 22.996/18/1ª, com as seguintes ementas:

### **22.408/17/1ª**

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA "CAIXA", O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6763/75 C/C O ART. 194, § 3 DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

### **Acórdão nº 21.806/18/2ª**

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA CONSTATOU-SE, MEDIANTE ANÁLISE DOS EXTRATOS BANCÁRIOS RELATIVOS À MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO ESTABELECIMENTO AUTUADO, O INGRESSO DE RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS NA ESCRITA FISCAL E SEM ORIGEM COMPROVADA, CARACTERIZANDO A SAÍDA DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 2º, DA LEI 6763/75, C/C ART. 42, § 1º, DA LEI FEDERAL Nº 9.430/96 E ART. 194, § 3º, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

### **Acórdão nº 22.996/18/1ª**

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA CAIXA, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) COM FUNDAMENTO NOS §§ 6º E 7º DO ART. 53, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO NO SENTIDO DE EXCLUIR A MAJORAÇÃO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DE ESTABELECER A PROPORCIONALIDADE ENTRE AS RECEITAS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUFERIDAS PELOS ESTABELECIMENTOS MATRIZ E FILIAL. DEVE-SE EXCLUIR AINDA AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO VALOR DO EMPRÉSTIMO CONTABILIZADO CUJA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS AO SUJEITO PASSIVO FOI COMPROVADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No tocante à sujeição passiva, o Fisco incluiu no polo passivo da obrigação tributária o empresário José Oscar Delfino, que é o responsável pela administração da sua empresa individual, sendo, portanto, responsável por todos os débitos da empresa.

Cumpra-se destacar que a condição de empresário individual tem previsão nos arts. 966 e 967 do Código Civil (CC), Lei nº 10.406/02, e, neste caso, conforme posto reiteradas vezes pela própria Impugnante, não existe distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica, veja-se:

Lei nº 10.406/02 - (CC)

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

(...)

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

Para todos os efeitos legais, de acordo com o que já foi comentado em fase preliminar, o empresário individual é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.**  
(TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (GRIFOU-SE)

Verifica-se, então, que o empresário individual tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal têm, por finalidade, ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS, conseqüentemente, suprimir o tributo devido, o que caracteriza um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a inclusão do titular da empresa individual, que efetivamente é quem administra os negócios da empresa, no polo passivo da presente obrigação tributária, para responder pessoalmente pelos créditos correspondentes, conforme estabelece o art. 135, inciso III, do CTN, e, também, o art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, 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:

(...)

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.

Registra-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 ao titular da empresa individual, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Quanto à inclusão do Contador Joel Tristão Júnior, como Coobrigado, no polo passivo da presente obrigação tributária, tanto a Autuada quanto o próprio Joel Tristão Júnior alegam, em suas respectivas peças de defesa, que “*o contabilista em questão não praticou nenhum ato que redundasse no crédito tributário indevidamente cobrado*”.

Afirmam que “*seu papel, como contabilista, foi o de proceder com a escrituração e contabilização dos documentos apresentados pelo Cliente*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Impugnante/Coobrigado aduz, ainda, que o contabilista “*não sabe e nem é obrigado a saber sobre o dia a dia dos negócios de seus clientes, sendo certo que não é empregado do mesmo, mas mero prestador de serviços*”, e que “*os documentos são enviados para o escritório de contabilidade e lá são contabilizados na forma correta e de acordo com a legislação vigente*”.

Ambos Impugnantes declaram que não há “*prova de dolo ou má-fé do contabilista em qualquer uma dessas escriturações, sendo certo que não há, sequer, imputação a ele de qualquer ato doloso, culposo ou de má-fé*”.

No entanto, conforme já reiteradamente demonstrado, foram realizadas escriturações de diversos lançamentos contábeis não alicerçados em documentos hábeis que possam comprovar as operações, sendo certo que tais atos foram praticados pelo contabilista no seu exercício profissional, os quais têm relação direta com as imputações fiscais constantes dos autos.

Ou seja, a responsabilização do contador está diretamente relacionada com a simulação de lançamentos contábeis de empréstimos, cuja origem não foi devidamente comprovada, suprindo indevidamente a conta “Caixa”, para ocultar receitas de vendas (fato gerador de ICMS), o que, conseqüentemente, acarreta falta de recolhimento do imposto.

O contabilista é tecnicamente responsável por essa ocultação, evidenciando a ocorrência de fraude contábil, ou seja, dolo.

Por fim, a responsabilidade do contabilista encontra-se expressa no art. 124, inciso II, do CTN e no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

### CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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.

Importa trazer, ainda, os seguintes destaques do Fisco constantes de sua manifestação fiscal:

(...) não houve contestação pelos Impugnantes sobre o fato do Contabilista estar devidamente cadastrado junto ao SIARE (Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual) como o responsável pela escrituração fiscal e contábil do contribuinte.

Também não houve contestação sobre o fato do Contabilista ter elaborado os demonstrativos contábeis (Balanços Patrimoniais de 2014 a 2017 e Livros Razão e Diário de 2014 a 2017) anexados aos autos às fls. 116 a 269.

Sendo assim, pelas regras e princípios de contabilidade, que devem ser observados pelos Contadores, todos os lançamentos a serem escriturados devem estar alicerçados em documentos hábeis e idôneos, impondo-se ao Contador a negativa de registrar operações não acompanhadas dos respectivos documentos que lhe deram origem, sob pena de responsabilização solidária com o contribuinte nas eventuais infrações decorrentes de tal conduta.

Frisamos novamente que o Auto de Infração foi lavrado em razão de constatação, por meio da análise das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial) e dos livros contábeis "Diário" e "Razão" dos exercícios de 2014 a 2017, de ingresso de recursos na conta Caixa sem comprovação de origem no valor total de R\$ 2.297.000,00, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c com o art. 194, § 3º do RICMS/02.

(...)

Pelo exposto, percebe-se claramente que o caso em tela trata de uma situação fática em que o dolo e a má-fé do Contabilista salta aos olhos, pois um saldo credor na conta "Outras Contas a Pagar", decorrente de escrituração de créditos não alicerçados em documentos idôneos (não houve comprovação da origem dos empréstimos e a efetiva entrega dos recursos), com contrapartida de ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa", afronta as regras mais comezinhas das Ciências Contábeis, não devendo ser admitido e, muito menos, ignorado pelo Contador responsável pela escrituração.

Sendo assim, restou provado nos autos que o Contabilista realizou a escrituração contábil de empréstimos de terceiros não alicerçados em documentos idôneos (que comprovem a origem dos recursos e a efetiva entrega dos valores correspondentes) com o objetivo de fomentar o ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa". Esses atos foram praticados por mais de 3 anos e redundaram na constituição do crédito tributário devidamente cobrado por meio do Auto de Infração em questão.

Assim, nos exatos termos da legislação já citada, o Contabilista responde pela obrigação tributária devida em razão de atos por ele praticados com dolo ou má-fé, como constatado nos presentes autos.

Tal hipótese, não se trata de mero erro contábil ou imperícia e sim de elaboração de Balanço Patrimonial, dentre outros livros e demonstrações da escrita contábil, constando ingresso de recurso financeiro, cujo “ato” (registro contábil) é de sua exclusiva responsabilidade, sendo ele sabedor de que tal registro não se fazia acompanhado dos documentos hábeis para comprovação do fato lançado.

Convém destacar, ainda, que é cediço que lançamentos de recursos não comprovados na escrita contábil, no caso, lançamento de empréstimos em relação ao qual não se comprova a ocorrência do repasse financeiro para a empresa, têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa.

Portanto, correta a eleição do referido Coobrigado Contabilista para o polo passivo da obrigação tributária.

Corroborando com esse posicionamento, vale trazer excertos de algumas decisões deste Conselho, consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.046/13/3ª, 4.349/14/CE e 23.274/19/1ª, que tratam de casos semelhantes ao do presente processo, 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 HOUE 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATRIBUIÇÕES, UMA VEZ CONFIRMADO O MAQUIAMENTO DA CONTABILIDADE COM REGISTROS QUE NÃO CONFIGURAM O EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS.

### **ACÓRDÃO Nº 23.274/19/1ª**

REGISTRA-SE, AINDA, CONFORME BEM COLOCADO PELO FISCO, QUE A RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTADOR ESTÁ DIRETAMENTE RELACIONADA COM A SIMULAÇÃO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE SUPRIMENTOS INDEVIDOS DE CAIXA, PARA COBRIR SALDO NEGATIVO DA CONTA CAIXA, OCULTANDO RECEITAS DE VENDAS (FATO GERADOR DE ICMS), O QUE, CONSEQUENTEMENTE, ACARRETA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

O CONTABILISTA É TÉCNICAMENTE RESPONSÁVEL POR ESSA OCULTAÇÃO, EVIDENCIANDO A OCORRÊNCIA DE FRAUDE CONTÁBIL, OU SEJA, DOLO, NO MOMENTO EM QUE HÁ ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS DIVERSOS, MEDIANTE TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA, COMO SUPOSTOS SUPRIMENTOS DE CAIXA.

Pelo exposto, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir o feito fiscal, restando legítimo o lançamento em exame, inclusive em relação à sujeição passiva.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu ao julgamento a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2019.**

**André Barros de Moura**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

GJ/D