

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.327/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000170762-83  
Impugnação: 40.010131070-62, 40.010131073-05 (Coob.), 40.010131072-24 (Coob.), 40.010131074-88 (Coob.)  
Impugnante: Santa Terezinha Serviços de Consultoria Ltda  
IE: 186902564.00-04  
Carlos Roberto Canuto (Coob.)  
CPF: 411.568.976-53  
Decminas Distribuição e Logística S.A. (Coob.)  
IE: 186348354.00-86  
Euler Fuad Nejm (Coob.)  
CPF: 317.905.186-87  
Proc. S. Passivo: Paulo Roberto Coimbra Silva/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos que a empresa Coobrigada é sucessora da empresa Autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art.132 do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - NÃO COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** O art. 135, inciso III do CTN atribui responsabilidade solidária a sócio gerente de pessoa jurídica pelos atos praticados com infração de lei. Todavia, para que haja essa responsabilização, é necessário que o sócio seja administrador de fato ou de direito da sociedade. Na ausência de comprovação do poder de gerência do sócio, exclui-se o Coobrigado Carlos Roberto Canuto do polo passivo da obrigação tributária.

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

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e diferença de saldo final de exercício, oriundo do ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve-se ainda considerar como “Entradas de Caixa” (Receitas) os valores dos empréstimos bancários, efetivamente comprovados, na apuração do valor a tributar. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/06, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição do Caixa, mediante confronto entre os recebimentos oriundos das vendas e desembolsos realizados no período, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo.

Registra-se ademais, que foi incluída no polo passivo da autuação a empresa sucessora Decminas Distribuição e Logística S.A, com fulcro no art. 133, inciso II do CTN, e os sócios da Autuada os Srs. Carlos Roberto Canuto e Euler Fuad Nejm, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seu representante legal, Impugnações às fls. 1.690/1.703, anexando os documentos de fls. 1.769/1.807.

A Coobrigada Decminas Distribuidora e Logística S.A. apresenta, tempestivamente por seu representante legal, Impugnação às fls. 1.809/1.817.

Os Coobrigados Carlos Roberto Canuto e Euler Fuad Nejm apresentam, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 1.860/1.867 e 1.908/1.914 respectivamente.

A Autuada comparece apresentando nova Impugnação às fls. 1.929/1.935, anexando os documentos de fls. 1.936/2.003 e CDs de fls. 2.005 e de fls. 2.044.

A Fiscalização, apresenta Manifestação de fls. 2.045/2.071 e promove a reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 2.072/2.084.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aberta vista, os Sujeitos Passivos retornam aos autos apresentando aditamento à Impugnação, a Autuada Santa Terezinha às fls. 2.092/2.104, a Coobrigada Decminas Distribuição e Logística, às fls. 2.088/2.089 e o Coobrigado Carlos Roberto Canuto, às fls. 2.090/2.091.

O Fisco inclui os documentos de fls. 2.122/2.159, e de fls. 2.192/2.206, abrindo vistas novamente aos Sujeitos Passivos (fls. 2.249/2.252), sobre os quais se manifesta a Autuada Santa Terezinha, às fls. 2.260/2.268, anexando documentos de fls. 2.279/2.310.

O Fisco novamente manifesta-se às fls. 2.317/2.327, reiterando todos os termos das manifestações anteriores e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 2.334/2.358, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e pela rejeição da nulidade do lançamento. No mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2.072/2.084, e, ainda, para adequar o crédito tributário em razão de erro de soma na apuração das “*transações interbancárias*” referente ao mês de fevereiro/06, conforme demonstrado em quadro incluído no parecer.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 2.367, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 2.373/2.378, mediante juntada de diversos documentos fiscais, bancários e de controle interno, com o intuito de corroborar a sua tese impugnativa de inexistência de saldo credor em sua conta caixa, apesar da irregularidade de seus livros contábil-fiscais (CD de fls. 2.379 e documentos de fls. 2.380/32.655).

A Fiscalização manifesta-se a respeito, às fls. 32.657/32.671, acatando a opinião da Assessoria, pelo que procede à 2ª reformulação do crédito tributário de fls. 32.670/32.672.

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário, a Autuada Santa Terezinha manifesta-se às fls. 32.677/32.707 dos autos, reitera o pedido perícia, apresenta quesitos de fls. 32.704/32.706 e indica assistente técnico. Acosta documentos às fls. 32.708/32.840.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 32.854/32.869, requer a manutenção do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário.

Por sua vez, a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 32.871/32.880, com complementação de diligência às fls. 32.881/32.883, na qual a Assessoria analisou todos os documentos fiscais e livros contábeis da Autuada, tomando como base o interlocutório promovido pela 1ª Câmara, solicitando, pois, diversos esclarecimentos sobre os apontamentos contábeis realizados e os documentos juntados, em resposta ao interlocutório da 1ª Câmara, além de requisitar novos documentos.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 32.884/32.887, sendo que a Autuada refuta as alegações do Fisco e cumpre com o teor do despacho interlocutório, além de

esclarecer as indagações formuladas pela Assessoria deste Conselho, às fls. 32.923/32.952.

Com fulcro nessa resposta da Autuada, acerca do despacho interlocutório da Assessoria deste Conselho é que o Fisco procedeu à 3ª Reformulação do lançamento fiscal de fls. 33125/33.127, na qual reconheceu o desembolso total dos “lançamentos permutativos”, que consta na planilha de fls. 2.379 e os ingressos de receitas de terceiros referentes às “bonificações” (fls.32.929/32.933), além do acatamento do erro de soma apontado pela Assessoria no mês de fevereiro de 2006, que se relaciona às “transações interbancárias”.

Intimados da reformulação do lançamento, os Sujeitos Passivos comparecem às fls. 33.142/33.170, e a Fiscalização às fls. 33.202/33.228 dos autos.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 33.230/33.280, opinou, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento do pedido de perícia.

Quanto ao mérito, opinou pelo não reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 2.072/2.084, 32.670/32.672 e 33.125/33.127, bem como para considerar como “Entradas de caixa” (Receitas) os valores dos empréstimos bancários, efetivamente comprovados, relacionados em seu bojo, os quais foram deduzidos da base de cálculo do ICMS não recolhido e, proporcionalmente, das multas fiscais cobradas na presente autuação.

Em sessão realizada em 23/07/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 07/08/19. Pelos Impugnantes, assistiu à deliberação a Dra. Alice de Abreu Lima Jorge e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

---

## ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Sustenta que foram trazidos pelo Fisco novos fatos e argumentos desconhecidos e inexplorados no Auto de Infração, quando da manifestação fiscal, para sustentar que houve simulação, justificando assim, a não aplicação do art. 150, § 4º do CTN, no caso da decadência dos créditos tributários, e sim a regra do art. 173 do CTN.

No entanto, não merece guarida a alegação de que houve inclusão de nova fundamentação legal ou material, não conhecidos no Auto de Infração (AI).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do Relatório Fiscal do AI, entregue à Autuada juntamente com todos os anexos em 07/12/11, no item “c”, que trata dos Coobrigados, que “a empresa Santa Terezinha era composta de uma matriz e 14 filiais... Em 2006, pediu baixa dos estabelecimentos filiais transferindo todos os seus bens (...) para outra empresa (Decminas), deixando o passivo em nome da Matriz”. E que “os sócios de direito da empresa (...), devolvem por tempo indeterminado, os poderes de gerência para os sócios de fato (...)”.

Verifica-se que não há nenhuma inovação na manifestação fiscal, que apenas trouxe um relato de como ocorreu a operação montada para transferir o passivo da empresa para dois empregados, a que o Fisco chamou de “Operação Uruguai”.

Toda a capitulação legal tocante à responsabilidade dos Coobrigados está devidamente relacionada, tanto no Auto de Infração, quanto no Relatório Fiscal.

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.

Induvidoso 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.

Ademais, o art. 194, §3º, do RICMS/02 informa que a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta caixa autoriza a presunção de saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, cabendo, pois, ao Contribuinte a contraprova, da qual teve ampla oportunidade ao longo do processo de se desincumbir de seu ônus processual.

Nessa esteira, no exercício do contraditório e da ampla defesa, dentro do presente processo administrativo, os sujeitos passivos puderam participar efetivamente de todos os atos processuais, além de trazer diversas provas, relacionadas à sua escrita contábil-fiscal, que resultaram nas três reformulações do crédito tributário, que o reduziu sensivelmente desde a autuação originária.

Da análise dos presentes autos, fica constatado que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, especialmente os contidos no art. 142 do Código Tributário, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Registra-se, por oportuno, que a Manifestação Fiscal de fls. 33.202/33.228 e o Parecer da Assessoria de fls. 33.230/33.280, enfrentaram todas as questões arguidas pela Impugnante, inclusive quanto às escriturações contábeis e seus respectivos lastros financeiros, que mereceriam fé e, de conseguinte, poderiam ser deduzidos do saldo credor apurado pelo Fisco na conta caixa da Autuada.

Rejeita-se, pois as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, relativas à presunção de falsidade dos contratos de mútuos apresentados pela Impugnante, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 1.703, de fls. 1.934 e de fls. 32.704/32.706, com indicação de assistente técnico às fls. 33.169, nos quais discute os lançamentos contábeis vinculados aos contratos de mútuo juntados aos autos e vinculados aos extratos bancários da Autuada, que, no seu entender, estariam aptos a justificar suas partidas e suas contrapartidas financeiras registradas no seu livro Razão Analítico e no seu livro Diário, bem como a movimentação de suas contas bancárias do “Caixa Geral”, “Caixa Lojas”, “Banco contas movimento”, dentre outras.

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 pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Malgrado os quesitos da Impugnante de fls. 32.704/32.706 sejam de fato pertinentes à elucidação das questões contábeis de fundo, acerca da veracidade ou não do ingresso de recursos financeiros, oriundos de empréstimos de terceiros, em sua conta caixa para fazer frente aos desembolsos realizados no exercício fiscal fechado de 2006, o Parecer da Assessoria de fls. 33.230/33.280 pode ser tomado como verdadeiro laudo pericial, porquanto enfrentou todas as questões contábeis travadas pelas partes, que estavam vinculados aos inúmeros documentos fiscais e bancários acostados aos autos, além de reconhecer vários lançamentos contábeis nos livros razão analítico e diário, conjugados com os extratos bancários apresentados, como ingresso de receita efetiva em sua conta caixa, de modo a diminuir ainda mais o crédito tributário apurado no lançamento por arbitramento realizado pelo Fisco, mesmo após as três revisões do lançamento fiscal, que já foram efetuadas.

Com o desiderato de celeridade e economia processual e até mesmo como medida saneadora do processo, é possível aos Julgadores tomar, como prova

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emprestada, o Parecer da Assessoria de fls. 33.230/33.280, até mesmo porque nele foram respondidos, em sua essência, todos os quesitos formulados pela Impugnante.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais 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)

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; (Grifou-se)

Sendo assim, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/06, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição do Caixa, mediante confronto entre os recebimentos oriundos das vendas e desembolsos realizados no período, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo.

A Impugnante, *a priori*, pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 07/12/06 (fls. 03

dos autos – intimação da Autuada), sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

Entretanto, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito à manutenção de saldo credor na conta caixa, que implica necessariamente na omissão de receitas tributáveis ao estado de Minas Gerais, e, logo, na ausência de recolhimento dos impostos, objeto da presente autuação.

Assim sendo, em face da falta de numerário recolhido voluntariamente pelo Contribuinte, inexistente qualquer valor a ser homologado pela Fiscalização. E, nesse sentido, cabe à Fazenda Pública se valer do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, incisos IV e V c/c art. 173, inciso I ambos do CTN.

Oportuno salientar, não obstante algum recolhimento por parte do Contribuinte, o § 4º do art. 150 do CTN faz ressalva de sua regra de contagem do prazo decadencial, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, as quais poderiam ser aplicadas ao caso, devido à manutenção de contabilidade irregular por parte da Autuada, além do uso de diversos meios escusos para o esvaziamento de suas receitas, inclusive por intermédio da empresa transnacional Global Participação e Empreendimentos Ltda.

Esclareça-se que nessa hipótese, também seria imperioso o lançamento de ofício pela Fazenda Pública Estadual, de modo a se constituir o crédito tributário, nos moldes do inciso VII do art. 149 do CTN.

Reitera-se que constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (GRIFO NOSSO)

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

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

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

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (GRIFOU-SE)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 07/12/11, (fls. 03)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise do livro Razão verificou-se que as contas “Caixa Geral” e “Caixa Lojas” apresentavam saldos credores que eram neutralizados diariamente com a contabilização de ingressos de recursos obtidos de terceiros.

A Autuada foi intimada a apresentar comprovantes das operações de entradas de recursos nas contas “Caixa Geral” e “Caixa Filial” que não configurem recebimento de vendas à vista e, não tendo comprovado a origem dos recursos, aplicou-se a presunção legal de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

O Contribuinte, em resposta à Intimação nº 10/2001 (fls. 19/22), apresentou ao Fisco justificativas verbais, informando que os ingressos eram provenientes das empresas Proforte S.A. Transporte de Valores, Santa Tereza Com. Imp. e Exportação (contratos de mútuo) e Aliança Atacados e Supermercados, além de parentes e sócios. Apresentou ainda algumas cópias de contratos de mútuo (Anexo 5, fls. 261/346).

Analisando os contratos anexados, verifica-se que os mesmos não foram registrados no registro público, portanto, não podem produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

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.

Constata-se que foram levados a cartório, para reconhecimento de firma das assinaturas, após a data da intimação (AIAF nº 10.1100877-67 de 05/05/11), embora todos os contratos tenham data de janeiro de 2006.

Além disto, todos os contratos têm como vencimento a data de 30/12/09, data em que a Autuada já não teria como quitá-los, uma vez que teve seu patrimônio esvaziado pela baixa das filiais, transferido para a empresa Aliança Atacadista, atualmente Decminas, Coobrigada no presente Auto de Infração.

É consenso que os contratos de mútuo, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É este o entendimento esposado em decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste estado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

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

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA

PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

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

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

Mediante a falta de comprovação da origem dos recursos o Fisco comparou os desembolsos líquidos efetuados por meio das contas Caixa e Bancos com as receitas oriundas das operações de vendas, chegando ao resultado negativo do Caixa Equivalente (desembolso maior do que as receitas líquidas).

O Demonstrativo do Saldo Credor do Caixa foi apurado da seguinte forma:

a) Apuração do valor do desembolso total, formado pelos pagamentos mensais escriturados nas contas “Caixa” e “Bancos”:

Desembolso Total = Saída Líquida de Caixa (Caixa Geral – Depósitos) + Saída Líquida de Bancos (Bancos – saques p/suprimento de Caixa – transações interbancárias)

b) Apuração das entradas de Caixa, oriundas das Receitas Líquidas de Vendas, informações retiradas do Balanço Patrimonial (fls. 351):

Receita Líquida de Vendas = Receita de Vendas – Vendas Canceladas

c) Apurou-se o valor total a tributar (saídas desacobertas), confrontando as entradas de Caixa com os desembolsos efetuados no período:

Valor total a tributar = Total das Entradas (Receita Líquida de Vendas + Saldo anterior de Caixa e Bancos) – Desembolso Total + Saldo Devedor final de Caixa e Bancos

Assim, exigiu-se o ICMS, multa de revalidação e multa isolada, conforme demonstrado no Anexo 1 (Demonstrativo de apuração do saldo credor de Caixa 2006), de fls. 28/29 dos autos.

Como já exposto, a Fiscalização, após análise dos argumentos e dados apresentados pela Impugnante autuada e informações trazidas em atendimento aos despachos interlocutórios e diligência exarados pela Câmara de Julgamento e pela Assessoria, promoveu a reformulação do crédito tributário, nos seguintes termos:

- excluiu os valores relativos às remessas de numerários transferidos do “Caixa Lojas”, por meio da Proforte, para o “Caixa Geral”;
- exclui os lançamentos identificados pela Impugnante como “Caixa Geral”, tendo como contrapartida a mesma conta “Caixa Geral”, relativo a acerto promovido pelo Setor Financeiro correspondente a vendas no atacado;
- corrigiu os valores das operações interbancárias, aumentando o valor a ser subtraído do valor lançado a crédito da conta “Bancos Conta Movimento”;
- alterou o valor das “transações interbancárias” referente ao mês de fevereiro de 2006, para consignar o valor correto, em razão de erro de soma;
- deduziu do valor do desembolso total, os valores dos lançamentos permutativos remanescentes apontados pela Impugnante na planilha “Lançamentos permutativos não identificados pela Fiscalização.xls”;
- acrescentou ao valor das “entradas de caixa” o valor das bonificações, conforme argumento de fls. 32.929/32.933.

Assim sendo, ficam prejudicadas as questões relativas às matérias contábeis já acolhidas pela Fiscalização nas reformulações do crédito tributário que se sucederam no curso do presente PTA, precipuamente, àquelas relativas às operações interbancárias realizadas pela Transportadora de valores, ao erro de soma do mês de fevereiro de 2006 apontado pela Assessoria e às bonificações de mercadorias.

A Impugnante alega que a acusação fiscal se baseou na presunção de saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, em virtude de suposta existência de saldo credor na conta Caixa, fato que não ocorreu, visto que a referida conta não apresentou saldo negativo, conforme comprova cópia do balancete anexo.

Antes de tudo, é muito relevante destacar que é obrigação do contribuinte manter uma escrituração contábil-fiscal regular e segundo as regras técnicas de contabilidade, de modo que os livros contábeis e fiscais mereçam toda a credibilidade dos lançamentos ali realizados, contudo não é esse o caso dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, seus livros contábeis e fiscais somente provam a favor do contribuinte naquilo que conseguiu efetivamente demonstrar lastro bancário e probatório das operações financeiras, como sede de contraprova, consoante preceitua o art. 967 do RIR/18, que é aplicado subsidiariamente aos contribuintes do ICMS, por força do art. 196 do RICMS/02.

Na mesma esteira, o art. 226 do Código Civil dispõe que “os livros empresariais provam contra as pessoas a que pertencem e, a seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.

Com fulcro no § 4º do art. 194 do RICMS/02 e no art. 18 da LC nº 87/96, se existem indícios robustos de saída de mercadorias sem nota fiscal, como ocorre no caso de manutenção de saldo credor na conta caixa, que faz pressupor a omissão de receitas, mediante a prática do “caixa dois”, é aceito pela legislação tributária estadual e federal, que o lançamento fiscal se faça por arbitramento, oportunidade em que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do ICMS não espelhará exatamente toda a receita de vendas da Autuada, senão por aproximação.

Veja-se a previsão posta na legislação tributária mineira:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 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:

(...)

§ 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)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

Art. 293. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; ou

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

Art. 294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por 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).

É fato que existem limites ao lançamento por arbitramento para que não haja o autoritarismo fiscal, contudo, no caso dos autos, todos esses limites indicados no art. 148 do CTN foram observados pela Fiscalização, que, ao final, analisou toda a volumosa contraprova carreada aos autos pelo Contribuinte, em que se permitiu uma efetiva avaliação contraditória administrativa da base de cálculo do ICMS cobrado na presente autuação, além dos consectários legais pertinentes às multas fiscais.

O art. 148 do CTN ampara a apuração efetuada pela Fiscalização:

Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ônus da prova é, portanto, da Impugnante, a qual poderia ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, mas tal prova não foi produzida pela Empresa.

Importante destacar-se a regra contida no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim estabelece:

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.

Dessa forma, a Fiscalização agiu corretamente em utilizar-se da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, considerando todos os saldos credores da conta “Caixa”, apurados após as glosas efetuadas, como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Para respaldar o entendimento defendido, vale reproduzir ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste estado sobre matéria idêntica ou similar à ora analisada:

NÚMERO DO PROCESSO 19515.720392/2011-16

DATA DE PUBLICAÇÃO: 02/07/2013

RELATOR(A) VIVIANE VIDAL WAGNER

Nº ACÓRDÃO 1202-000.996

EMENTA ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EXERCÍCIO: 2008 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. APLICAM-SE AOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES APURADOS REFLEXAMENTE AS MESMAS CONCLUSÕES QUANTO AO PRINCIPAL (IRPJ), EM RAZÃO DE SUA INTRÍNSECA RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. A CONSTATAÇÃO DE SALDO CREDOR NA CONTA CAIXA DA PESSOA JURÍDICA ENQUADRA-SE COMO PRESUNÇÃO LEGAL DE EXISTÊNCIA DE RECURSOS MANTIDOS À MARGEM DOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUANDO NÃO FOREM APRESENTADAS PROVAS EM CONTRÁRIO. NESSE CASO, TODAS AS SAÍDAS OU PAGAMENTOS EFETUADOS PELA CONTA CAIXA EVIDENCIAM A UTILIZAÇÃO DE VALORES ORIUNDOS DE RECEITAS OMITIDAS, CARACTERIZADORES DO TIPO LEGAL DESCRITO COMO INFRAÇÃO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA – RELATOR(A): DES.(A) MOREIRA DINIZ – DT. PUBLICAÇÃO 21/09/07

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS -

ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DAS MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

Nada obstante, apesar da irresignação dos sujeitos passivos, frente a um quadro de contabilidade irregular, não é crível se esperar que haja uma conversão de um saldo credor em um saldo devedor na sua conta caixa, mormente quando pretendem se valer de empréstimos bancários entre as coligadas do grupo econômico, nas quais se verifica uma informalização dos recebíveis no fluxo de caixa das empresas do grupo econômico, como se fosse caixa de única entidade, através do uso de maquiagem de cartão de terceiro e de empréstimos de pessoa física, sem a comprovação dos lançamentos contábeis das contrapartidas do mutuante, inclusive com a verificação exata do cômputo dos juros e dos encargos tributários federais relativos ao mútuo.

Portanto, resta evidente que alguns pagamentos foram efetuados com recursos não contabilizados, quando a empresa se utiliza do recurso de “calçamento do saldo”, via contratos de mútuo, sem a comprovação do movimento de recursos financeiros e das formalidades legais, bem como dos lançamentos equivalentes de contrapartida do mutuante, o esperado é que a contraprova do contribuinte sirva para se reduzir o montante sobre o qual incidirá o ICMS num exercício hercúleo de aproximação do valor arbitrado ao real, porém nunca numa igualação, vez que a Fiscalização parte de uma presunção autorizada pela lei e originada pela contabilidade irregular do próprio contribuinte.

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

O chamado “estouro de caixa” pode ser verificado pelas cópias do livro Razão Analítico (fls. 355/756), tendo a empresa utilizado de “calçamento de saldo” por meio de empréstimos de mútuo. A título de exemplo, veja-se os lançamentos às fls. 377, em 09/01/06, fls. 382 em 16/01/06.

A Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 24/09/13, exarou o Despacho Interlocutório de fls. 2.367, para que a Impugnante:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) apresentasse planilhas detalhadas descrevendo os contratos de mútuos entre as empresas, apontando os pagamentos efetuados, inclusive, os documentos quitados pela empresa, com datas, valores e suas cópias, apontando nos livros Diários os lançamentos contábeis, descrevendo as páginas;

2) apresentasse planilha com os valores dos cartões de créditos recebidos pela empresa Aliança de Atacados e Supermercados S/A, o montante recebido vinculando aos pagamentos efetuados conforme item 1;

3) apresentasse cópia das declarações das pessoas físicas e jurídicas relacionadas e descritas às fls. 2.151 dos autos.

Em resposta, a Impugnante apresentou os seguintes documentos:

- Anexo 01 (fls. 2.380/3.746) – empréstimos bancários concedidos por instituições financeiras, contabilizados na conta “bancos”: extratos bancários e cópias do livro Diário e planilha relacionando o livro Diário, no qual foi efetivado o registro contábil, com o extrato bancário;

- Anexo 02 (fls. 3.747/4.854) – bonificação de fornecedores: gratificações feitas por fornecedores por meio de depósitos em contas bancárias da Empresa, ingressados na conta “Bancos”;

- Anexo 03 (fls. 4.855/7.419) – mútuo entre a Autuada e a empresa Aliança de Atacados e Supermercados Ltda: extratos bancários, cópias do livro Diário de ambas as empresas e planilha informando todas as operações e relacionando o livro Diário, no qual foi efetivado o registro contábil, com o extrato bancário;

- Anexo 04 (fls. 7.420/8.368) – mútuos entre a Autuada e a coligada Santa Tereza Com. Imp. Exportação Ltda.: empréstimos realizados entre as coligadas que representam ingressos nas contas bancos e caixa, realizadas por meio de transferências bancárias da coligada para a Autuada e por meio de pagamentos de títulos da Santa Terezinha. Acosta extratos bancários da Autuada, cópias dos livros Diários da Santa Terezinha e da Santa Tereza e cópia dos títulos pagos e, ainda, planilha relacionando o livro Diário, no qual foi efetivado o registro contábil, com o extrato bancário e o título pago;

- Anexo 05 (fls. 8.369/9.250) – mútuos entre a Autuada e a coligada Santa Tereza Com. Imp. Exportação Ltda.: mútuo realizado por meio de transferência de valores em espécie do Caixa de uma empresa para o caixa da outra, por meio de empresas de transporte de valores: cópias dos livros Diário da Autuada e de sua coligada, listados na planilha que instrui o Anexo, relacionando o livro Diário de ambas as empresas, na qual foi efetivado o registro contábil, com o Anexo no qual estão localizadas as cópias dos livros para cada operação;

- Anexo 06 (9.251/32.655): Para comprovar os ingressos relativos aos pagamentos das operadoras de cartões nas contas da Santa Terezinha, relacionados no Anexo 03, constam 36 (trinta e seis) volumes de documentos comprobatórios: fechamentos de caixa da Aliança, comprovantes diários das operadoras de cartões, redução “Z” e cópias das páginas dos livros Diários da Aliança que contém o registro dessas vendas.

A fim de complementar as informações trazidas pela Impugnante, a Assessoria do CCMG exarou o despacho interlocutório de fls. 32.871/32.880 e a diligência de fls. 32.881/32.883, os quais são atendidos pela Fiscalização às fls. 32.884/32.887v e juntada de documentos, às fls. 32.888/3.2917 e pela Impugnante, às fls. 32.922/32.952, acostando os documentos de fls. 32.955/33.116, inclusive a mídia de fls. 32.969 dos autos.

Como já informado, o ingresso de valores na conta Bancos, relativos às bonificações de fornecedores (Anexo 02) foi acatado pela Fiscalização.

Mediante análise dos documentos acostados pela Impugnante autuada para comprovar as entradas de recursos nas contas Caixa e Bancos, depreende as seguintes conclusões, a seguir expostas, e detalhadas no parecer da Assessoria de fls. 33.230/33.280.

Anexo 01 - empréstimos bancários concedidos por instituições financeiras:

Mediante análise dos documentos, a Fiscalização concluiu que não se trata de contratos de empréstimos, e nem obrigação constituída em passivo nos registros contábeis. Os documentos provam que são disponibilizações imediatas, conforme relação de TED, que são liquidadas imediatamente, com a recomposição das disponibilidades financeiras por operações de vendas de mercadorias.

A Fiscalização relaciona, exemplificativamente, as seguintes operações, as quais não podem ser consideradas “empréstimos bancários”: tb TED D, TED, Ted Banco Vr SA, TED BDF Nívea Ltda, TED Belo Cap, TED Carrefour, TED Colgate, TED Companhia de Bebidas, TED ECX Factoring, TED IntercontinentalCom, TED Johnson e Johnson, TED Kraftfoods, TED Mabesa, TED Makro Atacadista, TED Redecard, TED Sodexo Pass, TED Ticket Serviços, TED D transferência bancária.

Com razão a Fiscalização.

Verifica-se que os valores relacionados no Anexo 1 - Parte 1, informados pela Impugnante como “empréstimos bancários,” são originários de operações bancárias registradas no extrato bancário com o histórico “TED” e lançadas no livro Diário tanto a débito quanto a crédito de contas do Ativo Disponível (D – Bancos Conta Movimento e C – Banco Conta Vinculada).

Portanto, não se referem a empréstimos contraídos de instituição financeira, visto que são lançamentos permutativos, que não alteram a situação do “Disponível”, além de já terem sido considerados nas “transações interbancárias”, reformulado no Anexo A, de fls. 2.074/2.076.

No mesmo Anexo 1, foram relacionados valores como “Empréstimos Banco do Brasil” (fls. 2.384), os quais constam do extrato bancário como “Empréstimo”, e “empréstimo conta garantida”, a saber:

- 16/01/06 - valor de R\$ 1.000.000,00 (fls. 2.869/2.870),
- 03/07/06 - valor de R\$ 1.200.000,00 (fls. 2.871/2.872),
- 20/12/06 - valor de R\$ 500.000,00 (fls. 2.873/2.874),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 16/06/06 - valor de R\$ 357.000,00 (fls. 2.875/2.876),
- 05/09/09 - valor de R\$ 996.591,47 (fls. 2.879/2.880),
- 03/11/06 - valores de R\$ 1.000.000,00 e R\$ 200.000,00 (fls. 3.743/3.746).
- 05/09/06 - valor de R\$ 200.000,00 (fl. 2.882).

Tais valores foram lançados a débito da conta Bancos Conta Movimento (Disponível – Ativo) e a crédito das contas “Empréstimos Bancários” e “Empréstimos Conta Garantida” (Empréstimos – Passivo), ou seja, foram contabilizadas as obrigações no Passivo.

Comprova-se, portanto, que tais valores são decorrentes de empréstimos bancários, conforme informou a Impugnante. Assim, devem ser considerados nas entradas de recursos na apuração do saldo da Conta Caixa.

Em relação aos diversos valores lançados a débito de “Bancos Conta Movimento - Banco Safra”, tendo como contrapartida “Empréstimos bancários” (conta 21.01.01) e “Bancos Conta Garantida” (conta 21.01.06), cujos históricos contábeis e bancários constam: “Lib. Vinculada”, “Transf. Autom.” e “Transf. Autom. TB”, conforme extratos bancários e cópias do livro Razão de fls. 2.883/3.579; e “Transf. Cta. Garantida” e “Transf. Aut. Créd.”, a Assessoria solicitou esclarecimentos ao Contribuinte acerca dos referidos valores lançados como empréstimos, bem como a apresentação dos contratos que lastreiam tais empréstimos, celebrados entre a Autuada e as respectivas instituições financeiras.

Em resposta a Autuada informou que *“as nomenclaturas supracitadas eram utilizadas para registro e contabilização de operações de empréstimos em que eram utilizados como garantia cheques ‘pré-datados’. Os cheques em comento eram custodiados em uma conta vinculada e, na data do respectivo vencimento, o montante do título era transferido automaticamente para conta pré-determinada e o respectivo valor era abatido do montante total do empréstimo, até a sua quitação integral.”*

Diz ainda que *“além da utilização dos cheques ‘pré-datados’ como garantia oferecida ao banco, a impugnante possuía perante o Banco do Brasil e o Banco Safra limites extraordinários para utilização no caso de esgotamento das linhas de crédito já disponíveis. (...). Esta operação era escriturada nos seguintes moldes: (1) Por ocasião do uso da garantia: Débito- BANCOS CONTA MOVIMENTO e Crédito- BANCOS CONTA GARANTIDA e (2) Por ocasião da cobertura do saldo negativo assim que viável (em geral, no dia seguinte): Débito- BANCOS CONTA GARANTIDA e Crédito- BANCOS CONTA MOVIMENTO.”*

Entende a Impugnante que *“o fato de parte destes empréstimos ter sido eventualmente quitada com recursos provenientes de “cheques pré-datados”, em nada afeta a necessidade de se computar o ingresso para fins de apuração de eventual saldo credor de caixa. No caso, tem-se a contabilização tanto do ingresso do recurso por meio do empréstimo quanto da dívida da empresa perante a instituição financeira e do desembolso relativo à sua quitação, tendo este desembolso sido considerado pela fiscalização para fins de cômputo do pretense saldo credor de caixa, uma vez que o i.*

*A. Fiscal considerou em seu cômputo todos os lançamentos a crédito realizados na contabilidade da autuada”.*

Conclui a Impugnante que ocorreram dois ingressos distintos (receita de vendas e empréstimo), sendo que este segundo (empréstimo) tem o seu efeito no resultado “anulado” pelo registro do desembolso relativo à sua quitação. Contudo, caso se desconsidere o empréstimo, sem que tenha sido desconsiderado o desembolso realizado para o seu pagamento, estar-se-á desprezando, indevidamente, um efetivo ingresso de recursos.

No tocante aos contratos celebrados entre a Autuada e as respectivas instituições financeiras, estes não foram apresentados.

Por seu lado, o Fisco entende que não é possível acatar o argumento da Impugnante, visto que, no caso em discussão, o crédito tributário exigido pela Fiscalização foi apurado no dia 31/12/06.

Assim sendo, os argumentos apresentados pela Impugnante quanto a outros ingressos de recursos, que não aqueles decorrentes das vendas das mercadorias (já considerados na peça fiscal), somente podem produzir impacto sobre o crédito tributário exigido, se, e somente se repercutir nos valores apuráveis no dia 31/12/06.

Aponta ainda o Fisco que se verifica no livro Razão 2006 (CD-R, às fls. 1.686, mediante a comparação do valor do saldo inicial da conta nº 1.1.01.02.00004 – Bco Safra, em 01/01/06, e o saldo final, em 31/12/06, que os empréstimos contraídos junto ao Banco do Brasil e ao Banco Safra, em 2006, foram em valor menor do que os pagamentos realizados pela Impugnante durante este ano, fazendo com que esta não possa ser admitida como uma fonte de recurso novo para esse ano de 2006.

Entretanto, em que pese o crédito tributário ter sido apurado na data 31/12/06, os valores de desembolsos, que compõem a apuração ocorreram durante todo o exercício, portanto, devem também os empréstimos bancários devidamente comprovados pelos extratos bancários e contratos, serem considerados como entradas de recursos no Caixa/Bancos. Ou seja, somados ao valor de receitas.

No caso das transações ora discutidas, tal comprovação não ocorreu.

Primeiro porque, como relatou a Impugnante, os lançamentos dos valores de recursos dos bancos com a utilização dos cheques ‘pré-datados’ como garantia, foram contabilizados em contas do Disponível, em operações que se anulam, quais sejam:

- No momento da utilização do uso da garantia:

D – Bancos Conta Movimento

C – Bancos Conta Garantida

- No momento da cobertura do saldo negativo (em geral, no dia seguinte):

D - Bancos Conta Garantida

C - Bancos Conta Movimento

Segundo, porque como informou a própria Impugnante, tal liberação de recursos bancários decorre de operações garantidas por cheques “pré-datados”, ou seja, tais recursos estão contemplados dentro do valor de “Receitas de Vendas”, já consideradas na apuração.

Ademais, não houve comprovação do desembolso relativo à quitação dos valores lançados a crédito de “Empréstimos bancários” e “Bancos Conta Garantida”, realizados pelo Banco Safra, com o histórico no extrato bancário “Lib. vinculada”, Transf. Autom.” e “Transf. Autom. TB”, o qual teria sido considerado para fins de cômputo do pretense saldo credor de caixa, conforme alegou a Impugnante. Além de não terem sido apresentados os contratos que lastreiam tais empréstimos, celebrados entre a Autuada e as respectivas instituições financeiras.

Portanto, não se pode acatar tais valores como nova entrada de recursos.

Consta ainda da planilha denominada Anexo 1 - Parte 2, de fls. 3.153/3.158, situações em que a Impugnante alega se tratar de empréstimos, tendo sido todos contabilizados a débito da conta “Bancos Conta Movimento” (11.01.02) e a crédito de “Empréstimos de Terceiros”, conforme detalhado no parecer da Assessoria, às fls. 33.253/33.254.

A Assessoria do CCMG, mediante despacho interlocutório, solicitou esclarecimentos sobre as referidas operações contabilizadas como “empréstimos”, e a apresentação dos contratos, devidamente registrados, caso se tratasse de empréstimos de terceiros, bem como a quitação de tais empréstimos e as respectivas contabilizações.

Respondeu a Impugnante que, além de utilizar-se das contas garantidas, de outras linhas de crédito disponibilizadas pelos Bancos do Brasil e Safra ou antecipação de recebíveis com as administradoras de cartão de crédito, recorria a empréstimos obtidos perante pessoas físicas, os quais eram devidamente registrados em sua contabilidade como empréstimos de terceiros, que consistiam, via de regra, no adiantamento de recursos (em dinheiro ou cheque de terceiros), mediante a cobrança de juros, conforme demonstrado na mídia de fls. 32.969.

A Fiscalização observa que, da análise do livro Razão de 2006, verifica-se que a conta contábil nº 2.1.01.04.00001 – Empréstimos, na qual foram registrados os empréstimos supostamente obtidos do “terceiro”, o saldo inicial em 04/01/06 era R\$ 0,00 e o saldo final, em 31/12/06, também R\$ 0,00.

Conclui o Fisco que, de acordo com a escrita do Contribuinte, os empréstimos contraídos junto ao “terceiro”, identificado pela Impugnante, foram em igual valor aos pagamentos realizados durante o ano, fazendo com que esta não possa ser admitida como uma fonte de recurso novo para o ano de 2006. Sendo assim, todo o dinheiro recebido como empréstimo de terceiro, segundo a escrita da Impugnante, teria sido a este devolvido até 31/10/06.

Mais uma vez cabe destacar que, em que pese o crédito tributário ter sido apurado na data 31/12/06, os valores de desembolsos que compõem a apuração ocorreram durante todo o exercício, portanto, se foram considerados na apuração do saldo de caixa o valor dos desembolsos relativos a pagamentos de empréstimos, há que se considerar os recursos entrados como empréstimos de terceiros, desde que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devidamente comprovados pelos extratos bancários e contratos, como entradas de recursos no Caixa/Bancos. Portanto, somados ao valor de receitas.

A Impugnante sustenta que o pagamento dos empréstimos obtidos junto ao terceiro se deu de forma fragmentada, mediante o pagamento de despesas daquele, conforme comprovam os documentos apresentados.

Mediante a análise dos referidos documentos, constantes da mídia de fls. 32.969, conforme demonstrado pela Assessoria, às fls. 33.255/33.256, conclui-se que os documentos apresentados não comprovam sequer os valores contabilizados como pagamento de forma fragmentada no valor a débito da conta “Empréstimos de Terceiros”, visto que os valores que a Impugnante afirma ter pago de despesas do “terceiro” não correspondem aos valores saídos dos bancos (TED), além de parte estarem contabilizados como contrapartida em conta de crédito com Coligadas, ou seja, não saíram da conta Bancos Conta Movimento da Santa Terezinha, ora Autuada, mas de conta bancária da empresa Santa Tereza.

Portanto, não estão comprovados o pagamento dos supostos empréstimos de terceiros.

O mesmo ocorre com os demais documentos constantes do arquivo “Esclarecimentos e documentos”, em relação aos quais não há como estabelecer correlação entre os valores lançados a débito da conta de empréstimos e os valores contidos nos documentos apresentados para lastrear o lançamento.

Não há como sequer analisar alguns documentos por falta de informação dos valores dos cheques, além de não ter como estabelecer correlação entre os extratos bancários apresentados com os valores supostamente pagos em quitação aos empréstimos.

Conclui-se, portanto que, em relação aos valores lançados a débito da conta “Bancos Conta Movimento” e a crédito de “Empréstimos de Terceiros”, com histórico “Empréstimo utilização de limite disponível”, constantes do Anexo 01 - Parte 2, de fls. 3.153/3.158 (apresentado pela Impugnante como ingressos de recursos financeiros), valores estes relacionados nos extratos bancários como “Depósito *on line*”, “Transferência Eletrônica Disponível” (TED), “Dep. Ch. Praça”, “TED E”, não restaram esclarecidas as suas origens, nem comprovado que de fato se referem a empréstimos obtidos de terceiros, visto que não foram apresentados contratos, devidamente registrados, nem a comprovação da quitação de tais empréstimos.

Consta ainda do Anexo 1 – Parte 2, valores diversos lançados como “Reapr.ch.Sávio”, conforme descrito no livro Diário e constando nos extratos do Banco do Brasil como “depósito bloqueado” (fls. 3.584/3.601).

Instada pela Assessoria do CCMG a esclarecer a razão de tais valores terem sido considerados como “empréstimos de terceiros”, a Impugnante não se manifestou.

Anexo 03 - mútuos entre a Autuada e a empresa Aliança de Atacados e Supermercados Ltda.:

As informações contidas no Anexo 3, estão assim divididas: Anexo 3 – Parte 1 (fls. 4856/4860), Anexo 3 - Parte 2 (fls. 5.727/5.730), e Anexo 3 – Parte 3 23.327/19/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(6.666/6.670) informando “processo”, “Pessoa”, valor bruto, valor líquido, bem como o número e a página do livro Diário, no qual foi efetivado o registro contábil, e o número da página do Anexo, no qual estão localizados o extrato bancário e a cópia do Diário.

Sustenta a Impugnante que o mútuo foi realizado por meio de operações nas quais a coligada Aliança, que passou a atuar nos pontos da Autuada, realizava vendas em seus estabelecimentos, utilizando as maquinetas de cartão de crédito da Santa Terezinha.

Informa que, em razão disso, os pagamentos de tais vendas eram efetuados diretamente nas contas bancárias da Autuada pelas operadoras de cartões, conforme se comprova pelos extratos bancários e cópias do livro Diário de ambas as empresas.

A fim de comprovar que os ingressos relativos aos pagamentos das operadoras de cartões nas contas da Santa Terezinha ocorriam em decorrência das vendas realizadas pela Aliança de Atacados, e não em razão de vendas da Autuada, apresenta documentos, quais sejam: fechamentos de caixa da Aliança, comprovantes diários das operadoras de cartões, redução “Z” e cópias das páginas dos livros Diários da Aliança, que conteriam o registro dessas vendas, constantes do Anexo 06.

Entende a Fiscalização que o fato de a coligada Aliança realizar vendas com as máquinas (cartão das operadoras de créditos) da Santa Terezinha, somente comprova que as operações de vendas são realmente da Santa Terezinha, uma vez que o ponto e máquina são desta.

Afirma o Fisco que a escrituração contábil da Autuada é confusa, estando misturados atos negociais de diversas empresas ao mesmo tempo, desobedecendo-se o princípio da Entidade, preceituado na Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, a qual trata dos princípios aplicáveis à contabilidade.

Verifica-se que os documentos acostados pela Impugnante no Anexo 03 (fls. 4.861/7.419), foram assim relacionados nas planilhas: o nome da administradora de cartão (Ticket Serviços, ECX Factoring, Ticket Refeição, Visa Vales, Cardápio S/C, BQ Adm.Serviços, Redecard, Policard, Vale Refeição, Tecnologia Bancária), a “empresa” em que supostamente ocorreu a operação (por exemplo, 08-Apoio 01, 15 – SN Buriti, 17-SN L.Santa, 18- Apoio 02, 19- SN Barreiro, 20 – SN Funcion ) e o valor da operação (total por dia e detalhado por operação).

O somatório é diário e relaciona-se com o valor lançado no Banco, como “TED recebida”, “Cred.ch.Eletron.” (Unibanco), “CP Pg de fornecedores”, “Receb. pag For” (Bradesco), TED E, “Doc. E Compens.”, Cred. Redeshop, Lib. RV Verde (Banco Safra), Aviso de Crédito (Banco do Brasil).

Os lançamentos contábeis realizados informam como conta de débito 11.01.02 – Bancos (Unibanco, Bradesco, Safra, Banco do Brasil) e de crédito 11.01.03.00001 (Remessas Numerário) ou 11.01.03.00006 – Dep. a identificar.

Como se vê, tais lançamentos são permutativos, entre contas do Ativo – Disponível.

Com base nos lançamentos contábeis apresentados no Anexo 03, não se pode afirmar que os valores creditados nas contas bancárias da Autuada são oriundos

de mútuos entre as empresas Santa Terezinha e Aliança, visto que, no caso, a contabilização correta seria a débito da conta “Bancos” (Ativo) e a crédito da conta “Empréstimos – mútuo” (Passivo).

De acordo com o Código Civil, o mútuo é um empréstimo de coisas fungíveis (dinheiro, por exemplo), no qual o mutuante transfere para o mutuário o domínio da coisa emprestada. Veja-se os art. 586 e seguintes do referido Código:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para sementeira;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

(Grifou-se).

Por oportuno, transcreve-se a literatura sobre os procedimentos e as regras contábeis que as empresas devem observar quando do registro contábil dos contratos de mútuo, em dinheiro, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, em que a mutuante e a mutuária não tenham por objeto social a prática de operações dessa natureza, tem-se: Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contratomutuo.htm>>

#### CONTRATOS DE MÚTUO

O contrato de mútuo é um empréstimo em dinheiro, sendo muito comum entre sociedades que tenham ligação entre si ou entre sociedade e seus respectivos sócios pessoa física.

#### CONTABILIZAÇÃO NA MUTUÁRIA

A empresa que toma o dinheiro emprestado (mutuária) irá creditar, em contrapartida da entrada do numerário em sua conta bancária ou no seu caixa, uma conta específica do:

a) passivo circulante, no caso de não haver data prevista para liquidação ou com data prevista para vencimento antes do término do exercício social seguinte;

b) passivo não circulante, no caso de a data prevista para liquidação ser após o término do exercício social seguinte.

Os adiantamentos ou empréstimos de controladas ou de subsidiárias da controladora serão classificados no passivo circulante se inexistir fixação de vencimento em instrumento próprio. Existindo vencimento, a classificação obedecerá ao correspondente prazo.

#### PROCEDIMENTOS NA MUTUANTE

A empresa que empresta o dinheiro (mutuante) irá registrar o direito de recebê-lo em conta do realizável a longo prazo, independentemente de o contrato especificar data de vencimento anterior ao término do exercício seguinte. Esta classificação contábil é estabelecida pelo art. 179, inciso II da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A).

#### ENCARGOS FINANCEIROS

Os encargos financeiros praticados nos contratos de mútuo devem ser reconhecidos como despesa financeira na mutuária e como receita financeira na mutuante, observando-se o regime de competência.

(Destacou-se).

Da análise das cópias do livro Razão acostadas pela Impugnante, verifica-se que, em relação às operações, as quais alega se tratar de mútuo entre a Santa Terezinha (mutuária) e a Aliança Atacados (mutuante), não foram realizados os registros contábeis nas contas do Passivo.

Assim sendo, não há que se falar em mútuo, se a empresa que supostamente recebeu os recursos não lançou a obrigação de quitá-los no Passivo.

No Anexo 06, a Impugnante apresenta planilha (fls. 9.252/9.257), contendo as seguintes informações: conta crédito 21.05.03.0006 (Contas a Pagar Aliança); conta débito 11.01.01.00002 – Caixa Lojas, data e valores contabilizados aos quais alega tratar de ingressos relativos aos pagamentos das operadoras de cartões nas contas da Santa Terezinha, relacionados no Anexo 03.

Entretanto, os valores não são os mesmos informados no Anexo 03.

Os documentos que subsidiariam tais informações foram a cópia do livro Diário Detalhado da Aliança de Atacados e Supermercados, fechamento de caixa da Santa Terezinha, “Relatório de Movimentações do Sitem” (o que chama de comprovantes diários das operadoras de cartões), fechamento de Caixa da Aliança, redução “Z”, acostados às fls. 9.258/32.543 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que os valores estão lançados no livro Diário Detalhado da Aliança Atacados como “Vlr. de contas a receber - Santa Terezinha” a crédito da conta contábil 21.02.01.00001 - Fornecedores diversos.

Cabe destacar que a planilha não informa a qual ingresso, relacionado na planilha do Anexo 03, os comprovantes ali listados se referem.

Diante disso, a Assessoria do CC/MG, mediante despacho interlocutório, determinou que o Sujeito Passivo apresentasse planilha, em meio eletrônico, vinculando as operações descritas no Anexo 06 com as operações listadas no Anexo 03, consolidando os valores recebidos pela Santa Terezinha com os valores contabilizados na Aliança de Atacados, bem como a apresentação da contabilização das operações de mútuos nas contas relativas a obrigações a pagar, no livro Razão da Santa Terezinha.

Em resposta ao solicitado, a Impugnante afirmou que o Anexo 03, que acompanhou a petição de 31/01/14, demonstra o efetivo ingresso de recursos nas contas da Impugnante (demonstração feita com a lógica de “regime de caixa”) e a contabilização do mútuo que era feita na data do efetivo ingresso. O “Anexo 06”, por sua vez, reflete as datas em que foram realizadas pela empresa Aliança de Atacados e Supermercados S/A as vendas com utilização das maquinetas de cartões registradas em nome da Impugnante (demonstração feita com lógica de “regime de competência”), vendas essas cujo efetivo pagamento pelas empresas administradoras de cartões somente seria realizada em momento futuro.

A Impugnante apresentou então planilhas, mediante a entrega do CD de fl. 32.969: “Anexo 03 – Sta Terezinha – indicação no Razão” contendo a relação dos valores listados no Anexo 06 (vendas realizadas pela empresa Aliança de Atacados e Supermercados S/A com utilização das maquinetas de cartões registradas em nome da impugnante), relacionando o valor contabilizado na empresa Santa Terezinha a débito do “Caixa Lojas” (Ativo Disponível) e a crédito de “Contas a Pagar Aliança” (Grupo Passivo - Credores Diversos).

Entretanto, não logrou êxito em comprovar que os valores relacionados no Anexo 06, são os mesmos valores dos recursos contabilizados nas contas bancárias da Santa Terezinha (Anexo 03), conforme exposto às fls. 33.263/33.265 do parecer da Assessoria.

Dentre os documentos apresentados consta a “Redução Z”, de ECF da empresa “Aliança de Atacados”.

A “Redução Z” é o documento fiscal emitido no ECF quando do encerramento das atividades diárias do estabelecimento. Equivale ao fechamento diário do caixa. Esse documento destina-se à escrituração fiscal do contribuinte.

Ou seja, não há como visualizar na “redução Z” os valores detalhados na referida planilha, visto que se tratam de totalizadores diários, incluindo os totalizadores por “meios de pagamentos”.

Conclui-se, portanto, que a Impugnante não se desincumbiu do ônus de comprovar que os valores depositados nas contas bancárias da Santa Terezinha com os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

históricos “TED recebida”, “Cred.ch.Eletron.” (Unibanco), “CP Pg de fornecedores”, “Receb. pag For” (Bradesco), TED E, “Doc. E Compens.”, Cred. Redeshop, Lib. RV Verde (Banco Safra), Aviso de Crédito (Banco do Brasil), seriam advindos de mútuo entre a Santa Terezinha e a empresa Aliança de Atacados, visto que as planilhas por ela apresentadas, em atendimento ao interlocutório da Câmara e ao interlocutório da Assessoria, não lograram estabelecer correlação entre os valores relacionados no Anexo 06 e os valores relacionados no Anexo 03.

Ademais, os registros contábeis não corroboram seus argumentos, visto que, por ocasião da entrada dos recursos nas contas bancárias da Autuada, não houve contabilização em conta do Passivo da obrigação, conforme procedimentos e regras contábeis que as empresas devem observar quando do registro contábil dos contratos de mútuos.

Registra-se, ainda, que não houve demonstração do reconhecimento dos encargos financeiros praticados nos contratos de mútuo como despesa financeira na mutuária e como receita financeira na mutuante, observando-se o regime de competência.

Oportuno destacar que a Autuada tenta justificar os supostos valores relativos a outras entradas de recursos não provenientes de receitas de vendas com operações cujas contabilizações, claramente, estão em desacordo com as normas e princípios contábeis, quais sejam, operações de vendas e pagamentos de supostos mútuos por meio de contas bancárias de outras pessoas jurídicas (Aliança de Atacados e Santa Tereza).

De acordo a Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, que trata dos princípios aplicáveis à contabilidade, preceitua o princípio de Entidade:

### RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

#### SEÇÃO I

##### O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus

sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Oportuno destacar doutrina sobre a “autonomia patrimonial”, de acordo com o Livro\_Princípios-e-NBCs.pdf disponível em <http://portalcfc.org.br>

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. (...)

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos. A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a ideia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

(Destacou-se).

Da análise dos documentos apresentados, constata-se que não restou comprovado que os valores informados no Anexo 3 são relativos às vendas realizadas pela Aliança de Atacados e Supermercados, os quais teriam sido por ela escrituradas, declaradas e oferecidas à tributação, conforme afirmou a Impugnante.

Portanto, não há como acatar os valores relacionados pela Impugnante no Anexo 06, como entradas de recursos na empresa Autuada, visto que se referem a vendas realizadas por outra entidade, no caso, a Aliança de Atacados (CNPJ 07.399.636/0011-79), uma vez que não restou comprovado que tais valores se caracterizam como operações de empréstimos, conforme alegado.

Vale dizer que os livros Diário e Razão, dentre outros, revestidos das formalidades legais e devidamente escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, fazem prova a favor dos contribuintes, quando escriturados corretamente, nos termos do art. 226 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), *in verbis*:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

(Grifou-se).

Contudo, os lançamentos na escrita fiscal ou contábil devem estar lastreados em documentos que confirmem a operação neles mencionada, todavia, a Impugnante não alcançou apresentar tal documentação.

Anexo 04 - mútuos entre a Autuada e a coligada Santa Tereza Com. Imp. Exportação Ltda.:

Informa a Impugnante que são empréstimos realizados entre as coligadas que representam ingressos nas contas Bancos e Caixa, ingressos estes realizados por meio de transferências bancárias da coligada para a Autuada e por meio de pagamentos de títulos da Santa Terezinha.

Para comprovar as supostas operações de mútuo, por meio de transferências bancárias, acosta os extratos bancários da Autuada, cópias dos livros Diários da “Santa Terezinha” e da “Santa Tereza”.

Esclarece que, na modalidade de empréstimo mediante pagamentos de títulos, a Santa Terezinha “*efetuava um lançamento a crédito da sua conta caixa que tinha como contrapartida o lançamento a débito da conta banco da Santa Tereza*”.

Para comprovar a segunda modalidade (pagamentos de títulos), acosta as cópias do livro Diário da Santa Terezinha e da Santa Tereza, extrato bancário da Santa Tereza e a cópia dos títulos pagos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante análise dos documentos, a Fiscalização concluiu que não se pode acatar os argumentos da Impugnante, em face da confusão no aspecto contábil e financeiro.

Verifica-se dos valores relacionados na Parte 1 do Anexo 04, cujos históricos contábeis são TED D, TB, tb ted, Transf. numerário Proforte, foram lançados a débito da conta 11.01.02 (Bancos Conta Movimento) e a crédito da conta 22.01.06 (Crédito de coligadas) e nos extratos bancários da Santa Terezinha (fls. 7428/7543), constam os históricos “TED-Pagamento de Fornecedores” (Banco do Brasil)” e “Cred. Pgtto fornecedores” (Banco Safra).

Em relação às operações bancárias contábeis TED D, TB, tb ted, constata-se que o lançamento contábil demonstra o pagamento de fornecedores da Santa Tereza com recursos de conta corrente do Banco Safra. Ou seja, a operação não tem como ser considerada como empréstimo da Santa Tereza para a Santa Terezinha, uma vez que a Santa Tereza contabilizou a baixa de sua conta “Fornecedores”.

Nos casos, em que a descrição do histórico contábil é “Transf. Numerário Proforte” contabilizados a débito da conta Bancos (11.01.02) da Autuada e a crédito na conta 11.01.01 (Caixa) da Santa Tereza, não foi possível identificar a conta crédito no livro Razão da Santa Terezinha e nem a conta débito na Santa Tereza.

Diante disso, a Assessoria do CC/MG, mediante interlocutório, solicitou à Impugnante a apresentação do livro Razão Analítico das contas contábeis envolvidas na referida operação, das duas empresas, de modo a demonstrar o lançamento contábil completo (D/C), em meio eletrônico.

A Impugnante apresenta os arquivos “Santa Terezinha-Anexo 04” e “Santa Tereza Anexo 04”, sendo que este último não se informa mais uma vez a conta de crédito.

Registre-se que tais operações estão descritas no extrato bancário da conta Banco do Brasil da Impugnante como “depósito em dinheiro” (fls. 7479, 7485, 7488, 7491, por exemplo).

Portanto, a Impugnante não logrou comprovar que as operações por ela denominadas como “transferência de numerário da Proforte”, são de fato operações de mútuo entre a Santa Terezinha e a coligada Santa Tereza.

Não há sequer comprovação que os recursos saíram de fato da Santa Tereza, nem por extratos bancários, nem pela contabilização na mutuante. Tampouco foram apresentados os contratos de mútuo, especificando tais operações.

De acordo com a Impugnante a segunda modalidade de empréstimo ocorre mediante o pagamento de títulos, cujos lançamentos tem como histórico contábil “emp. ref. pagamentos”, “emp. ref. pagamentos com recursos”, “emp. ref. pag. compromissos.

Considerando que tais operações (mútuos entre a Autuada e a coligada Santa Tereza), teriam sido realizadas por meio de pagamento de títulos, os quais a Autuada apresenta cópias do livro Diário da Santa Terezinha e da Santa Tereza, extrato bancário da Santa Tereza e a cópia dos títulos pagos, solicitou a Assessoria que a

Impugnante apresentasse a contabilização da baixa de tais duplicatas nas contas contábeis da Santa Terezinha, em meio eletrônico.

Verificou-se, da análise dos dados da planilha “Santa Terezinha – Anexo 4”, as seguintes inconsistências na conta “Caixa”: i) ausência de lançamento a crédito do Caixa, ii) valores lançados a crédito na conta Caixa não correspondem aos valores debitados; iii) valores lançados a crédito sem correspondência com o respectivo crédito.

Diante do exposto, conclui-se que a Impugnante não se desincumbiu do ônus de comprovar que os valores relacionados no Anexo 04 como débitos na conta “Bancos”, advindo de diversos tipos de transferências bancárias (TED D, TB, tb ted, Transf. numerário Proforte), bem como os valores lançados como débito da conta “Caixa”, advindos de “pagamentos de títulos” (“emp. ref. pagamentos”, “emp. ref. pagamentos com recursos”, “emp. ref. pag. compromissos”), se referem a recursos obtidos por meio de contratos de mútuos com a Santa Tereza Com. Imp. Exportação Ltda.

Ressalta-se, mais uma vez, que nesse caso também não foram apresentados contratos de mútuo, nem demonstrado o reconhecimento dos encargos financeiros praticados nos contratos de mútuos como despesa financeira na mutuária e como receita financeira na mutuante, observando-se o regime de competência.

Anexo 05 - mútuos entre a Autuada e a coligada Santa Tereza Com. Imp. Exportação Ltda.:

Segundo a Impugnante, tais mútuos teriam sido realizados por meio de transferência de valores em espécie do Caixa de uma empresa para o caixa da outra, por meio de empresas de transporte de valores.

A planilha constante das fls. 8.818/8.821 relaciona as operações de “transferência ref. numerário Proforte” e “transferência ref. pagto de títulos F4”, informando que foram contabilizadas a débito de 11.01.01 – Caixa Geral e a crédito da conta 22.01.06.00005 – Crédito coligadas Santa Tereza.

Para comprovar tais operações apresenta cópias dos livros Diário da Autuada Santa Terezinha e de sua coligada Santa Tereza. E após despacho interlocutório apresenta os arquivos “Santa Tereza – Anexo 5” e “Santa Terezinha Anexo 5”, com os registros no livro Razão.

Entretanto, as supostas operações de mútuo, não foram apresentadas em sua integralidade nas contas contábeis da mutuante (Santa Tereza).

Também foram considerados pela Impugnante como mútuos entre a Autuada e a Santa Tereza, valores lançados a débito da conta “Fornecedores Diversos”, cujo registro contábil na Santa Tereza foi a débito da conta “Fornecedores Diversos - Transf. ref. títulos” e a crédito da conta “Bancos – pagto em conta títulos” (extratos bancários, no CD de fl. 3.2969).

Tais extratos bancários comprovam o pagamento de diversos títulos, os quais foram contabilizados na conta “Fornecedores diversos” da Santa Tereza, ou seja, as duplicatas a eles relativas (compras da entidade) estavam contabilizadas como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigações da Santa Tereza. Portanto, não se pode acatar a alegação de mútuo com base em tais documentos.

Conclui-se, portanto, que a Autuada também não comprovou que os valores contabilizados como “Crédito de Coligadas – Sta. Tereza” a débito da conta Caixa são operações de mútuo.

Merece destacar que a documentação contábil para ser acolhida como documento hábil deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, bem como os livros contábeis obrigatórios, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada mediante a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11. Veja-se:

### RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

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

RESOLVE:

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

### **ITG 2000 – Escrituração Contábil**

#### Formalidades da escrituração contábil

(...)

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

A – data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

B – conta devedora;

C – conta credora;

D – histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

E – valor do registro contábil;

F – informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

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

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

9. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem encadernados;
- b) terem suas folhas numeradas sequencialmente;
- c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

10. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
- b) serem autenticados no registro público competente.

(Grifou-se)

**Documentação contábil**

(...)

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

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

(Grifou-se)

Já a legislação do Imposto de Renda considera como documento hábil para efeito de comprovação de despesas, aquele que tenha idoneidade indiscutível. Retirado do Parecer Normativo nº 10-1976 - CST - IRPJ – Despesas Dedutíveis – Alimentação – Hospedagem:

PARECER NORMATIVO CST Nº 10, DE 28 DE JANEIRO DE 1976

DOU 19.02.76

3. A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto e, recibos, notas-fiscais, canhotos de passagens etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à escrituração contábil, encontra-se no art. 967 do Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda), a determinação de a escrituração ser mantida com observância das disposições legais, que faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Decreto nº 9580/18

Seção VIII

Da prova

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (Grifou-se)

O que denotam os documentos apresentados pela Impugnante em atendimento ao despacho interlocutório da 1ª Câmara de Julgamento, e complementados posteriormente, a pedido da Assessoria, é que a Autuada faz uma confusão patrimonial entre a Autuada e suas coligadas. Em alguns casos, apresentou-se informações parciais, de modo a não possibilitar a efetiva conferência das transações que alegou terem ocorrido.

Como a Fiscalização adotou como “Receitas Totais” para confronto com os desembolsos, para efeito de apuração de saldo credor na conta Caixa Equivalente, deve-se acatar apenas as entradas de recursos os quais a Impugnante comprovou inequivocamente a sua efetiva entrada, bem como a sua origem.

Assim, deve-se somar ao valor de entradas de Caixa os seguintes valores de outras entradas de recursos, as quais restou comprovada a sua efetiva entrada no Caixa/Bancos da Autuada, conforme comprovado no Anexo 01 (documentos acostados pela Impugnante):

- os valores de empréstimos bancários do Banco do Brasil:
- 16/01/06 - R\$ 1.000.000,00
- 03/07/06 - R\$ 1.200.000,00
- 20/12/06 - R\$ 500.000,00.
- os valores de Empréstimos Cta. Garantida:
- 16/06/06 - R\$ 357.000,00
- 05/09/09 - R\$ 996.591,47
- 03/11/06 - R\$ 1.000.000,00
- 03/11/06 - R\$ 200.000,00
- 05/09/06 - R\$ 200.000,00.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante pleiteia a aplicação da alíquota média incidente sobre as operações, bem como seja considerado no cálculo do tributo devido o percentual médio oriundo das receitas sujeitas à substituição tributária, isenção ou não incidência.

Entretanto, não se pode acatar tal pleito.

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

Art. 12 (...)

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

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

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

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

Como a Impugnante não especificou as operações realizadas, correta a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do dispositivo retrotranscrito.

### Da Sujeição Passiva

O Fisco incluiu como coobrigada a sucessora Decminas Distribuição e Logística S.A, I.E. 186348354.00-86, com fulcro no art. 135, inciso II do CTN.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Em sua Defesa, a Impugnante Decminas Distribuidora e Logística S.A. alega que seria empresa distinta da Autuada e que, apesar de ter adquirido bens dela, o Fiscal não teria demonstrado a relação de sucessão empresarial.

Além disso, ainda alegou que o art.133, inciso II, do CTN contempla hipótese de responsabilidade subsidiária e que isso não havia sido discriminado pela Fiscalização, bem como que no mesmo dispositivo legal essa responsabilidade por transferência contemplaria apenas o tributo e não as multas fiscais.

*Concessa venia*, não merece prosperar a tese da Impugnante coobrigada, uma vez que a confissão por ela própria da aquisição de diversos estabelecimentos empresariais da Autuada supre a prova nesse sentido, do ato interempresarial de venda dos ativos, no qual estaria compreendido o estabelecimento autuado. E, como houve a continuidade na exploração do fundo de comércio deixado pela Autuada, o enquadramento no inciso II do art.133 do CTN está correto, sendo que a previsão da responsabilidade subsidiária da Coobrigada deverá ser observada, mediante o benefício de ordem de constrição de bens e excussão patrimonial, na fase judicial da execução fiscal.

Merece destacar que, consta do Relatório Fiscal (fls. 05/07) que a Autuada Santa Terezinha, empresa composta por matriz e 14 (quatorze) filiais, transferiu em 2006 todos os bens (estoque e ativo imobilizado) de suas filiais para a empresa denominada Decminas Distribuição e Logística S.A, conforme Anexo 3.

O Fisco demonstra, por meio dos documentos acostados no Anexo 3, às fls. 44/57 dos autos, que os estabelecimentos da “Decminas” estão funcionando em antigos endereços das filiais da Santa Terezinha, na mesma atividade da sucedida (CNAE 4711-3/02), inclusive com o mesmo nome fantasia “Supermercado Super Nosso”.

Também faz prova da sucessão os documentos relacionados no Anexo 4, cópia das notas fiscais de venda de estoque e ativo permanente das filiais do contribuinte Santa Terezinha Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. para a Decminas Distribuição e Logística S.A (razão social anterior: Aliança de Atacados e Supermercados S.A.), de fls. 59/259.

Não resta qualquer dúvida que a Decminas deve figurar como responsável solidária nos termos do inciso II do art. 133 do CTN, visto que adquiriu fundo de comércio da Autuada, continuou a respectiva exploração sob outra razão social, com o mesmo título, tendo prosseguido no mesmo ramo de comércio.

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

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

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

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

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”

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

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

E, como bem determina o parágrafo único do art. 124 do CTN, a solidariedade não comporta benefício de ordem.

De igual modo em relação às penalidades que formam o crédito tributário devido, composto pelo tributo, multas e juros, não há que se falar em separação das multas do conjunto do crédito tributário, ao se analisar as regras de responsabilidade,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em conformidade com as disposições contidas no Capítulo V do CTN e mais especificamente nos arts. 128 e 129 do mencionado Código, que assim dispõem:

### CAPÍTULO V

#### Responsabilidade Tributária

#### SEÇÃO I

##### Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

#### SEÇÃO II

##### Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

(...)

Em ambos os dispositivos, o legislador estabeleceu que a responsabilidade atinge o crédito tributário, inclusive na sucessão, sendo certo que as demais expressões utilizadas nos outros dispositivos são sinônimas, e não excluem a responsabilidade pelas multas.

Desse modo, com fulcro em uma interpretação sistemática das regras de responsabilidade tributária, fica patente que a coobrigada responde por todo o crédito tributário, visto que o art. 133, inciso II, do CTN deve ser cotejado conjuntamente com o art. 128 do CTN. Como se não bastasse, o próprio art. 129 do CTN, que está inserido na mesma seção do art. 133 do CTN, estipula expressamente que **“o disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários (...) constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”**.

Nesse sentido, corrobora o tal posicionamento o seguinte aresto do C. STJ, *in litteris*:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES. 1. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA V. ACÓRDÃO SEGUNDO O QUAL NÃO SE APLICAM OS ARTS. 132 E 133, DO CTN, TENDO EM VISTA QUE MULTA NÃO É TRIBUTO, E, MESMO QUE SE ADMITA QUE MULTA MORATÓRIA SEJA RESSALVADA DESTA INTELIGÊNCIA, O

QUE VEM SENDO ADMITIDO PELO STJ, IN CASU TRATA-SE DE MULTA EXCLUSIVAMENTE PUNITIVA, UMA VEZ QUE CONSTITUI SANÇÃO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO GERAL. 2. OS ARTS.132 E 133, DO CTN, IMPÕEM AOS SUCESSOR A RESPONSABILIDADE INTEGRAL TANTO PELOS EVENTUAIS TRIBUTOS DEVIDOS QUANTO PELA MULTA DECORRENTE, SEJA ELA DE CARÁTER MORATÓRIO OU PUNITIVO. A MULTA APLICADA ANTES DA SUCESSÃO SE INCORPORA AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE, PODENDO SER EXIGIDA DO SUCESSOR, SENDO QUE, EM QUALQUER HIPÓTESE, O SUCEDIDO PERMANECE COMO RESPONSÁVEL. PORTANTO, É DEVIDA A MULTA, SEM SE FAZER DISTINÇÃO SE É DE CARÁTER MORATÓRIO OU PUNITIVO, VISTO SER ELA IMPOSIÇÃO DECORRENTE DO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NA ÉPOCA DO VENCIMENTO. 3. NA EXPRESSÃO 'CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS' ESTÃO INCLUÍDAS AS MULTAS MORATÓRIAS. 4. A EMPRESA, QUANDO CHAMADA NA QUALIDADE DE SUCESSORA TRIBUTÁRIA, É RESPONSÁVEL PELO TRIBUTOS DECLARADO PELA SUCEDIDA E NÃO PAGO NO VENCIMENTO, INCLUINDO-SE O VALOR DA MULTA MORATÓRIA. 5. PRECEDENTES DAS 1ª E 2ª TURMAS DESTA CORTE SUPERIOR E DO COLENDO STF. 6. RECURSO PROVIDO. (RESP 432.049/SC, 1ª T., REL. MIN. JOSÉ DELGADO, J. 13-08-2002; NO MESMO SENTIDO, RESP 670.224/RJ-2004 E RESP 544.265/CE-2005)

Assim, correta a inclusão da Coobrigada Decminas Distribuição e Logística S.A no polo passivo da relação jurídico-tributária do Auto de Infração.

Foram também incluídos no polo passivo da autuação os sócios de fato da Autuada os Senhores Carlos Roberto Canuto e Euler Fuad Nejm, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No tocante à inclusão do Coobrigado, Euler Fuad Nejm, no polo passivo da obrigação tributária, o Impugnante alega que não seria o verdadeiro dono da Autuada, até mesmo porque vendeu a empresa à ex-empregados, em outubro de 2002 (13ª alteração contratual), decorrente de um acerto de haveres.

Acrescenta que manteve apenas os poderes de atuação, devido à procuração que lhe foi outorgada, que é similar àquela deferida aos prepostos da empresa.

Todavia não lhe assiste razão.

Antes de tudo, é necessário que se dê uma primazia à realidade sobre a forma e, portanto, a procuração que foi outorgada pela Autuada ao Impugnante, após sua 13ª alteração contratual, datada de outubro de 2012, em que houve a pretensa venda da empresa aos ex-empregados, é imprestável como prova da ausência de prática de atos de gestão pelo coobrigado em questão, pois existem diversos elementos nos autos que comprovam ter o Sr. Euler continuado como sócio oculto da empresa autuada, sendo que seus ex-empregados seriam apenas seus testas de ferro.

Deveras, o Impugnante participou efetivamente de toda a arquitetura montada com o desiderato de passar a Autuada para os sócios interpostos, inclusive mediante o recebimento de ativos da Autuada para a Coobrigada Decminas, deixando-a endividada, até mesmo para que pudesse regularizar as empresas do seu grupo

econômico e reorganizar a contabilidade dos seus livros fiscais, em face das transferências de receitas para o exterior, por meio da *holding* transnacional Global Participações, cujo maior quotista era uma *offshore* uruguaia.

Tudo isso fica evidente pelas provas do CAGED e do RAIS de fls. 2.135 que demonstraram ter sido o Sr. JB um ex-empregado da Autuada, além de que a receita auferida com a venda dos ativos da Autuada remonta a um numerário de R\$ 944.300,00 (novecentos e quarenta e quatro mil e trezentos reais), pago em 6 (seis) parcelas, e, por conseguinte seria extremamente desproporcional a um simples acerto rescisório, caracterizando, pois, um indício robusto de fraude no acerto de haveres entre o Coobrigado e seus dois ex-empregados.

Ainda mais relevante é a prova de fls. 2.158/2.159, que consiste na participação do Sr. Euler, junto com seu advogado, em reunião com o MPMG, no qual se comprometeu expressamente a responder com a garantia patrimonial das empresas do grupo por todos os débitos da Autuada, de modo a se obter a concessão de um RET, que estaria com sua análise sobrestada, devido às investigações da “Operação Uruguai” pelo MPMG.

Nada obstante, a procuração outorgada ao Sr. Euler de fls. 34/40, datada de 30/01/03, deve ser tomada em conta, conjuntamente com as demais provas já citadas, que demonstram a prática de atos de gestão que teria persistido como sócio de fato da Autuada.

Dessa forma, correta a inclusão do Coobrigado Euler Fuad Nejm no polo passivo da relação jurídico-tributária do Auto de Infração.

Em relação ao Coobrigado Carlos Roberto Canuto, o Impugnante sustenta que era apenas empregado da Coobrigada Decminas Distribuição e Logística Ltda, exercendo cargo de confiança, de gerente administrativo e financeiro, conforme cópia de sua CTPS juntada aos autos.

Informa que os poderes que lhe foram outorgados, pela Autuada, em instrumento de mandato, são restritos, não praticando, pois, atos de gestão propriamente ditos.

Salienta-se por oportuno, que no âmbito do exercício fiscal de 2006, objeto da presente autuação, a única prova nos autos da participação do Coobrigado Carlos Roberto Canuto, na direção financeira da Autuada seria a procuração que lhe foi outorgada por ela.

Todavia, verifica-se que esse mesmo instrumento de procuração do Anexo 2 do Auto de Infração tem restrições, uma vez que está consignado que somente poderia agir em conjunto com pelo menos um dos gerentes delegados da outorgante.

Ademais, se o Coobrigado Carlos Roberto Canuto não possuía a autonomia ampla para decidir, em última instância, os rumos da sociedade empresarial, significa dizer que sua margem de liberdade para decidir era delimitada pelas ordens pretéritas dos sócios ou do gerente geral da empresa.

Cumprindo ainda registrar, que a Fiscalização não trouxe aos autos prova de que o Coobrigado teria participado de distribuição de dividendos à época do período autuado.

Malgrado no Anexo 1 do Aditamento à Manifestação Fiscal, de fls. 2.243/2.244, o Fisco tenha acostado aos autos uma planilha das participações do Coobrigado nas assembleias de acionistas da autuada e da Decminas, no período de 2005 a 2008, ele mesmo confessa que o fez conjuntamente com o Sr. Euler, de quem recebia ordens, ou de um dos gerentes delegados da Autuada. Além disso, a prova de fls. 1.835, acerca da participação acionária do Coobrigado na Decminas, somente ocorreu a partir de abril de 2009 e, portanto, em tempo posterior ao período autuado.

Feitas essas ponderações iniciais, em linhas mais claras, o fato da existência de relação de emprego, ou seja, de trabalho subordinado normalmente é contraditório ao exercício de atos efetivos de gestão empresarial.

Apesar disso, no próprio âmbito do direito trabalhista, existe entendimento de que os altos empregados podem exercer atos de gestão e, dessa maneira, estariam inseridos no inciso III do art. 135 do CTN, bem como aquelas situações em que apesar de gozarem de poderes restritos de representação do empregador, prevaleceria a subordinação inerente ao contrato de trabalho.

Dentro dessa ótica, a própria Súmula nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho – TST, equipara o diretor de empresa de sociedade anônima (S.A) ao empregador, o qual exerceria atos de gestão em substituição dele, e, portanto, nesse caso, restaria afastada a relação de emprego, devido à fidúcia extrema do cargo exercido na empresa.

Lado outro, nessa hipótese, o melhor entendimento jurisprudencial e doutrinário é aquele de que o gerente de um dos estabelecimentos empresários teria poderes restritos, estando ainda submetido às ordens de seu empregador e, portanto, nesse caso, haveria a correlação da fidúcia mais alta esperada do alto cargo com a subordinação reduzida do seu contrato de trabalho.

Dessa forma, verifica-se que tal hipótese está em consonância ao caso dos autos, haja vista, que o Coobrigado Carlos Roberto Canuto ainda dependia da atuação conjunta com os gerentes delegados da empresa autuada.

Resta salientar que se o Coobrigado exercesse o cargo de gerente geral da Autuada, podendo, pois, representar suas filiais em juízo e fora dele, ficaria clara a delegação de amplos poderes de gestão ao trabalhador, que configuraria indubitavelmente atos de gestão, apesar da existência de relação empregatícia mitigada, nos mesmos moldes dos entendimentos doutrinários de Direito do Trabalho.

Lado outro, as inferências e deduções subjetivas da maneira como se portava o Coobrigado nas reuniões com a Fiscalização, como não podem ser materializadas em provas dos autos não se prestam à comprovação dessas alegações.

Nessa toada, é curial trazer a lume a doutrina da juslaboralista Cassar, Volia Bonfim (Direito do Trabalho – de acordo com a Reforma Trabalhista Lei nº 13.467/17; 14ª edição; São Paulo: Ed. Forense, 2017; p. 307/310), em excerto classificatório dos

cargos de confiança na estrutura organizacional empresarial, no qual compara o grau de confiança depositado no empregado e a amplitude dos seus poderes de gestão, à proporção da limitação dos seus direitos trabalhistas, *in verbis*:

“(…) No primeiro grupo (‘gerente’) estão aqueles empregados com um ou mais dos poderes a seguir: atribuições de gestão, mando, fiscalização, podendo admitir, demitir, emitir cheques, efetuar compras, contratar, distratar, representar o empregador perante credores, devedores, clientes, repartições públicas, através de mandato outorgado pelo empregador ou não, podendo ter ou não subordinados. Têm poderes restritos, com limitações ou alçadas não importando a quantidade de afazeres de confiança, mas sim a intensidade desta, que é limitada. Não é possível enumerar taxativamente os poderes ou atribuições destes empregados, pois só o caso concreto irá tipificá-los. Atos deste tipo de empregado podem ocasionar enormes prejuízos, mas jamais colocam em risco a atividade fim do empregador e a sua existência.

(…) Pertencem ao segundo grupo (‘gerentão’ ou gerente geral) os empregados de confiança que podem exercer as mesmas atribuições acima descritas, mas com poderes ainda mais amplos ou irrestritos para alguns atos. Normalmente podem exercê-los sem fiscalização, sem limites, de forma autônoma, substituindo o próprio empregador. Mesmo quando necessitam de autorização, esta é concedida sem critério fiscalizador, já que decorre da confiança. Estes trabalhadores são caracterizados como altos empregados, isto é, como um *alter ego* do empregador, por se confundirem com o próprio empregador, diante da amplitude de seus poderes. Um único ato destes empregados poderá colocar em risco não só a atividade do empregador, mas a sua própria existência. Este é o diferenciador entre o primeiro e o segundo grupo de empregados de confiança, isto é, entre o ‘gerente’ e o ‘gerentão’. Só os altos empregados caracterizados no ‘grupo 2’ colocam em perigo a atividade empresarial, pouco importando objetivamente quais as suas atribuições específicas, pois com um ato, poderão colocar em risco o empreendimento.

Nas palavras de Mario De La Cueva, ‘a própria existência da empresa, seus interesses fundamentais, a segurança, e ordem essencial do desenvolvimento de sua atividade’ são características deste tipo de empregado de confiança, isto é, do ‘gerentão’, já que é um *longa manus* do empresário.” (Grifou-se)

Dessa forma, ante a insuficiência das provas do exercício de atos de gestão pelo Fisco e da condição de empregado do Coobrigado, deverá ser excluído o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Coobrigado Carlos Roberto Canuto, do polo passivo da relação jurídico-tributária do Auto de Infração, visto que não seria gerente com amplo poder de gestão, tal qual se interpreta do inciso III do art.135 do CTN e se pode aplicar do art. 373, inciso I, c/c o art. 15, ambos do Código de Processo Civil - CPC.

Observa-se que a multa isolada aplicada atende ao princípio da reserva legal, uma vez que se encontra prevista na Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito 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;

De acordo com a carga tributária incidente na operação, a penalidade estará sujeita ao ajuste previsto no § 2º do mencionado art. 55, que determina:

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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.

Correta, portanto, a exigência do crédito tributário demonstrado nas três reformulações de fls. 2072/2084, 32670/32672 e 33125/33127, constituído pelo ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim observadas as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 2.072/2.084, 32.670/32.672 e 33.125/33.127, e considerando como entradas de caixa os valores dos empréstimos bancários efetivamente comprovados, relacionados no Parecer da Assessoria às fls. 33.250/33.251 e 33.278/33.279, bem como a exclusão do Coobrigado Carlos Roberto Canuto do polo passivo da obrigação tributária.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário relativo ao período de 01/01/06 a 06/12/06. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pelo Fisco às fls. 2072/2084, 32670/32672 e 33125/33127, e, ainda, para considerar como “Entradas de Caixa” (Receitas) os valores dos empréstimos bancários, efetivamente comprovados, relacionados no parecer da Assessoria do CCMG às fls. 33250/33251 e 33278/33279, na apuração do valor a tributar, bem como para excluir do polo passivo da obrigação tributária o coobrigado Carlos Roberto Canuto. Vencido, em parte, o Conselheiro

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

Eduardo de Souza Assis (Revisor), que não o excluía. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Alice de Abreu Lima Jorge e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes e Mariel Orsi Gameiro.

**Sala das Sessões, 07 de agosto de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

*D*

CC/MIG

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

Acórdão:	23.327/19/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000170762-83	
Impugnação:	40.010131070-62, 40.010131073-05 (Coob.), 40.010131072-24 (Coob.), 40.010131074-88 (Coob.)	
Impugnante:	Santa Terezinha Serviços de Consultoria Ltda IE: 186902564.00-04 Carlos Roberto Canuto (Coob.) CPF: 411.568.976-53 Decminas Distribuição e Logística S.A. (Coob.) IE: 186348354.00-86 Euler Fuad Nejm (Coob.) CPF: 317.905.186-87	
Proc. S. Passivo:	Paulo Roberto Coimbra Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme visto, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/06, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi reduzido ou anulado após recomposição do Caixa, mediante confronto entre os recebimentos oriundos das vendas e desembolsos realizados no período.

A Autuada foi intimada a apresentar comprovantes das operações de entradas de recursos na conta “Caixa Geral” e “Caixa Filial” que não configurem recebimento de vendas à vista, e não tendo comprovado a origem dos recursos, aplica-se a presunção legal de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

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

A 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto a parte divergente a ser fundamentada neste voto, decidiu: “(...) *No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, (...), bem como para excluir do polo passivo da obrigação tributária o coobrigado Carlos Roberto Canuto. (...)*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, este Conselheiro ficou em parte vencido, por discordar dos pressupostos de fundamentação dos votos majoritários utilizados para excluir do polo passivo da autuação o Coobrigado identificado no recorte da decisão, acima disposto.

*Data máxima vênia*, não há como assimilar a prolatada exclusão de responsabilidade, diante das provas e fatos acostados aos autos.

Inicialmente é *mister* recordar a congruência dos entendimentos com relação ao fato motivador da eleição de coobrigados na peça fiscal. Induvidosa a prática de atos contrários à lei na venda de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal por presunção legalmente estabelecida, apurada mediante levantamento analítico que resultou na identificação de saldo credor na conta caixa.

Não se trata pois, de erro elementar na escrituração contábil e sim, de atos planejados, conjugados e intencionalmente lesivos ao erário, articulados ao longo do período de funcionamento das empresas envolvidas, via agentes com poder de mando nessas entidades.

Assim, foram incluídos no polo passivo da autuação, dentre outros, os administradores de fato da Autuada, os Senhores Carlos Roberto Canuto e Euler Fuad Nejm, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, c/c o art. 21, § 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:

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

(...)

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

Conforme relato apresentado pelo Fisco, às fls. 2.058/2.059 dos autos, a que denominou “Operação Uruguai”, constata-se que a Autuada Santa Terezinha, a partir da constituição de um “*offshore*” (*entidades situadas fora do país de domicílio de seus proprietários e, portanto, não sujeitas ao regime legal vigente naquele país*) no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uruguai, passou a pertencer ao Sr. JBT e a Sra. MLS, ficando com apenas um estabelecimento no estado, sua matriz, de inscrição estadual nº 186.902.564-0004, tendo transferido seus ativos, formado por 15 (quinze) ‘estabelecimentos (filiais) para outra empresa, inicialmente denominada Aliança de Atacados e Supermercados S.A., hoje Decminas Distribuição e Logística S.A e Multiformato Distribuidora S.A., todos com a marca fantasia “Super Nosso”.

Desse modo, por meio de tal engenharia ocorreu a transferência dos ativos para outras empresas do grupo, tendo a Autuada Santa Terezinha ficado com as dívidas em nome de interpostos sócios.

O Fisco se fundamentou nos seguintes documentos para comprovar que os Coobrigados supracitados são os verdadeiros gestores da Autuada, tendo continuado seus negócios através das empresas Decminas e Multiformato, nome fantasia “Supermercado Super Nosso”:

- Acórdão nº 17.525/07/2ª, onde figura a Santa Terezinha Distribuidora de Prod. Inds. Ltda. como Autuada e os Senhores Carlos Roberto Canuto e Euler Fuad Nejm como coobrigados,

- cópia da Ata de Assembleia Geral Ordinária dos Sócios da Empresa Santa Terezinha Distribuidora de Produtos Industrializados Ltda., realizada em 04/03/05, constando que foi presidida pelo Sr. Euler Fuad Nejm, o que confirmaria que este permanece no comando mesmo depois de tê-la vendido para ex-funcionário em 2002,

- relação das empresas sucessoras conforme lista constante do Anexo 3 (fls. 44/57),

- documento assinado pelo Sr. Euler Fuad Nejm, em nome do grupo Super Nosso, em reunião com o Ministério Público sobre irregularidades no processo de parcelamento especial concedido a Santa Terezinha, mediante esvaziamento da citada empresa por meio da transferência das filiais para a empresa Decminas (fls. 2157/2159).

Na Impugnação, os Coobrigados alegam que não são sócios, sócios de fato, administradores, gerentes, representantes ou exercem qualquer outro cargo que possua poder de gestão sobre a Autuada. Argui que os poderes a ele concedidos por meio das procurações elencadas pelo Fisco assemelham-se aos que são concedidos a advogados e contadores, quando nomeados como representantes dos interesses dos clientes perante o Judiciário ou na esfera administrativa, ou seja, aqueles necessários para que os advogados e contadores frequentem o dia-a-dia dos órgãos administrativos, como a Receita Estadual, e não podem ser confundidos com atos de gestão.

O Coobrigado Carlos Roberto Canuto alega que possui relação empregatícia com a Santa Terezinha Distribuidora de Produtos Industrializados Ltda., durante o período autuado, conforme documento anexado aos autos (fls. 1.872/1.892).

Veja-se os poderes concedidos pelas procurações acostas aos autos às fls .31/42.

A Autuada outorgou procuração a Carlos Roberto Canuto (fls. 31/32), com poderes para representá-la junto a Órgãos Públicos, e ainda para agir em conjunto com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o procurador Euler Fuad Nejm e com os Gerentes Delegados da Outorgante, podendo “representar a Outorgante perante quaisquer bancos e demais instituições do mercado financeiro, nas transações em que se fizer necessárias, podendo para tanto o procurador ora nomeado movimentar e encerrar contas bancárias; emitir recibos e dar quitação; prestar esclarecimentos; fazer requerimentos e assiná-los, emitir, assinar e endossar cheques; receber, endossar, descontar cheques e duplicatas em qualquer agência bancária; assinar papéis e documentos; fazer juntada de documentação; contrair empréstimos, fazer aplicações e resgates, assinar os respectivos contratos, enfim, praticar todos os demais atos necessários para o fiel cumprimento deste mandato, por mais especiais que sejam e mesmo que aqui não estejam expressamente consignados...”. (grifo inexistente no original)

Da análise dos documentos acostados pelo Impugnante Carlos Canuto (CTPS), de fls. 1.872/1.892, o Fisco constatou que este exerceu função gerencial no Grupo Super Nosso, desde janeiro de 1999. Atuou como gerente da área administrativa e financeira do grupo até dezembro de 2006.

Verifica-se que o Sr. Carlos Roberto Canuto sempre esteve participando da gestão dos negócios da Autuada, tendo inclusive composto o quadro societário da Sucessora conforme se verifica da consulta ao cadastro da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF/MG):

Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais

Consulta Todos os Sócios de um Contribuinte

Inscr. Estadual: 186902564-00.04

Nome Comerc.: Santa Terezinha Distribuidora de Produtos Inds. Ltda.

Nome: Carlos Roberto Canuto

Cargo: Procurador

Perc. Partic.:

Data Início Soc.: 26.07.2001  
29.12.2006

Data Fim Soc.:

2) Inscr. Estadual: 186348354-00.86

Nome Comerc.: Decminas Distribuição e Logística S.A.

Título Estabelecimento: Aliança

C.P.F.: 411568976-53 C.G.C.:

Nome: Carlos Roberto Canuto

Cargo: Procurador

Perc. Partic.:

Data Início Soc.: 04.12.2007

C.P.F.: 411568976-53 C.G.C.:

Num.Esp.:

Nome: Carlos Roberto Canuto

Cargo: Diretor

Perc. Partic.:

Data Início Soc.:

17.04.2009

Também fazem prova da gestão dos negócios pelo Sr. Carlos Roberto Canuto os dados informados no Anexo 1 da Manifestação Fiscal “Histórico da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participação Acionária, Direção e Razão Social das Empresas Aliança S.A. e Decminas S.A., conforme Atas e Estatutos”, acostado aos autos pelo Fisco às fls. 2.229/2.230.

Diante de tais fatos, se comprova que os poderes concedidos ao Coobrigado por meio das procurações supracitadas são relacionados a atos de gestão e não meros poderes necessários para que os advogados e contadores frequentem o dia-a-dia dos órgãos administrativos.

Isso posto, ante a suficiência de provas do exercício de atos de gestão carreadas aos autos pelo Fisco, do interregno em que prevalece a confiança na administração dos negócios das empresas envolvidas, resta configurada a condição do Coobrigado, Sr. Carlos Roberto Canuto, no polo passivo da relação jurídico-tributária do Auto de Infração, visto ser gerente com amplo poder de gestão, tal qual se interpreta do inciso III do art.135 do CTN e do inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 07 de agosto de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Conselheiro**