

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.830/21/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000955933-63
Impugnação: 40.010145613-79, 40.010145609-50 (Coob.), 40.010145614-50 (Coob.)
Impugnante: Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda
IE: 704629169.00-30
Ivânio Ferreira de Lima (Coob.)
CPF: 219.403.716-00
Ivo de Moura (Coob.)
CPF: 339.222.176-72
Proc. S. Passivo: Roberta Gomes Menezes da Costa, Geraldo Cicari Bernardino dos Santos/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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 - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir a exigência do ICMS e da Multa de revalidação sobre as mercadorias sujeitas à substituição tributária. Entretanto exclui-se, ainda, as exigências relativas às entradas de recursos relacionados às notas fiscais de saída emitidas pela Autuada e afasta-se a multa isolada relativa às operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária e isentas, de acordo com a proporção apurada, relativas aos meses de janeiro e março de 2014, as quais se referem a rubrica “Vr. recebimento de clientes” da planilha “Recebimento não comprovados”, em razão de denúncia espontânea. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56,

inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/14 a 31/12/14, em face da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 08/09), o Relatório Fiscal (fls. 11/17), intimação 1 (fls. 18/23), documento com resposta à intimação (fls. 25/36), intimação 2 (fls. 37/46), notas fiscais e recibos apresentados pela Contribuinte (fls. 48/144) e a mídia eletrônica de fls. 145, contendo as planilhas com o livro Razão da conta Caixa 2014, planilha Fluxo de Caixa, e o demonstrativo da apuração do crédito tributário.

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado Ivo de Moura apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 154/217, e o Coobrigado Ivânio Ferreira de Lima, às fls. 272/329.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 379/380, excluindo as exigências relativas ao ICMS e respectiva multa de revalidação em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Na oportunidade, informa que o percentual de saídas tributadas e saídas sujeitas à substituição tributária foi apurado com base nas informações contidas na Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI, transmitidas pela Contribuinte no período autuado.

Foram acostados novos demonstrativos do crédito tributário (fls. 381/384), e cópias de DAPIs às fls. 385/396.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e o Coobrigado Ivo de Moura, aditam sua impugnação às fls. 403/408, reiterando os termos da impugnação inicial. O Coobrigado contabilista não se manifesta.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 414/436, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 443/463, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 379/384 e, ainda, para excluir: a) as exigências relativas aos lançamentos de recursos no Caixa para os quais foram apresentadas notas fiscais de saídas; b) a multa isolada relativa às saídas com substituição tributária e outras, adotando-se a proporção apurada na planilha de fl. 383, referente aos meses de janeiro e março de 2014, relativas às saídas desacobertas, apuradas a partir da entrada de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes do histórico contábil “Vr. recebimento de clientes”.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 27/02/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização traga aos autos o instrumento que a autoriza auditar a Autuada, localizada noutra circunscrição administrativa diferente da área de atuação fiscal (fls. 464).

Em atendimento à Diligência, a Fiscalização manifesta-se às fls. 466/467 e colaciona aos autos a Relação dos contribuintes alcançados pela alteração de circunscrição, em conformidade com o disposto nos art. 5-A do Decreto nº 45.781/11 c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que autorizou, mediante a Portaria nº 116/12, a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado (fls. 468).

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 470/474).

Em sessão realizada em 29/05/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, traga aos autos comprovação da origem dos recursos atrelados às notas fiscais autuadas a partir da planilha elaborada pela Fiscalização anexa ao Auto de Infração, vinculando as datas, os números dos documentos, valores e a parte envolvida na transação comercial com os lançamentos de caixa. Em seguida vista à Fiscalização (fls. 475).

Dos Esclarecimentos da Impugnante

A Impugnante comparece às fls. 482/486, anexando os documentos de fls. 487/838.

Explica que o Auto de Infração é instruído com uma planilha denominada “Recebimentos não Comprovados”, na qual estão listados os lançamentos considerados “saídas desacobertas de documentação fiscal”.

Assevera que na coluna “histórico” é possível identificar o número das notas fiscais de vendas e os adquirentes das mercadorias, assim como, na coluna “data”, a informação de quando foi recebido o valor das vendas.

Apresenta, em anexo, planilha relacionando os lançamentos indicados na planilha denominada “Recebimentos não Comprovados”, as notas fiscais e recibos, vinculando as datas, os números dos documentos, valores e a parte envolvida na transação comercial com os lançamentos de caixa.

Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 860, cuja escrituração corresponde exatamente aos dados do documento fiscal emitido após a entrada de recursos na conta Caixa. O mesmo ocorre com a NF nº 854, conforme dados da planilha anexa, a título de exemplo.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às fls. 842/844 aduzindo que a Impugnante não trouxe novos argumentos ou documentos que já não tenham sido apreciados pelo Fisco.

Aduz que não foram trazidos nenhum novo documento comprovando a origem dos recursos atrelados às notas fiscais autuadas, assim, não comprovam a efetiva entrada do recurso na conta Caixa, na data informada no Sped.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 847/852).

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 01/09/20, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à vista da solicitação de pedido de adiamento apresentada pelo Dr. Geraldo Cicari Bernardino dos Santos, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, com retorno ao setor de pautamento. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Diógenes Baleeiro Neto (fls. 853).

Em sessão realizada em 05/11/20, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, para que seja pautado em conjunto com os PTAs nºs 01.001031537-11 e 01.001017424-00 quando este retornar da diligência proposta. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Célio Lopes Kalume (fls. 857).

DECISÃO

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

Das Preliminares

Inicialmente, os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração em face da incompetência da DF/1º Nível/Uberlândia para formalização do 23.830/21/1ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário, portanto, em desacordo com o Decreto nº 45.780/11, que estabelece as áreas de abrangência para as Delegacias Fiscais, não tendo sido observado o art. 5-A do Decreto nº 45.781/11, visto que não consta dos autos o planejamento fiscal emitido pela subsecretaria da Receita Estadual determinando que a Delegacia Fiscal de Uberlândia fiscalizasse a Autuada.

Não obstante as alegações do Sujeito Passivo, a legislação citada pela Defesa é a que justamente respalda o lançamento fiscal da forma em que foi realizado.

Com efeito, como afirmado pela própria Impugnante, nos termos do art. 41 do Decreto nº 45.780/11, as Delegacias Fiscais têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas.

Contudo, conforme previsto no inciso III c/c o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o sujeito passivo pode estar sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária, a critério da Subsecretaria da Receita Estadual - SRE, como segue:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

(...)

III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto nº 45.781, de 24 de novembro de 2011.

Parágrafo único. A Subsecretaria da Receita Estadual, mediante portaria, sem prejuízo da circunscrição de que trata o inciso III, poderá estabelecer que o sujeito passivo fique, também, sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária.

Por sua vez, o Decreto nº 45.781/11, que dispõe sobre a localização das Superintendências Regionais da Fazenda e a localização, a abrangência, a subordinação e a classificação das unidades integrantes da sua estrutura orgânica complementar, estabelece:

Art. 5º As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Parágrafo único. O planejamento fiscal a que se refere o caput poderá determinar que as atividades sejam distribuídas, entre as Delegacias Fiscais e as Delegacias Fiscais de Trânsito, sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, obedecendo a critérios tais como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado, segmento de atuação no mercado ou volume de faturamento, dentre outros, sem prejuízo da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificação vigente dos Auditores Fiscais da Receita Estadual. (Grifou-se)

Nesse sentido, o art. 5º-A do Decreto nº 45.781, de 24/11/11, c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 do RPTA, mediante Portaria, autorizou a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado, dentre outros:

Art. 5º-A A Subsecretaria da Receita Estadual, em seu planejamento fiscal, poderá distribuir as atividades entre as Delegacias Fiscais, as Delegacias Fiscais de Trânsito e as Administrações Fazendárias sem a observância das respectivas áreas de abrangência, respeitadas as competências das unidades. (Grifou-se).

Por sua vez, mediante a edição da Portaria nº 116/12, a Subsecretaria da Receita Estadual indica o endereço eletrônico em que consta a relação de contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição, de que tratam os dispositivos acima enumerados:

PORTARIA SRE Nº 116, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2012 (MG de 22/12/2012)

Indica endereço eletrônico em que consta relação de contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto nº 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008.

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 5º-A do Decreto nº 45.781, de 24 de novembro de 2011 e no parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, RESOLVE:

Art. 1º A relação dos contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto nº 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, estará disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/cadastro/idadesresponsaveis>.

Em consulta ao endereço eletrônico indicado no instrumento, constata-se que a Impugnante está relacionada junto àqueles que tiveram a circunscrição alterada, para fins de acompanhamento fiscal, a partir de 01/01/17, figurando desde então sob a responsabilidade da DF/Uberlândia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização trouxesses aos autos o instrumento que a autoriza auditar a Autuada, localizada noutra circunscrição administrativa diferente da área de atuação fiscal.

Em atendimento à Diligência, a Fiscalização acosta às fls. 468, cópia da folha do arquivo pdf denominado Relação dos contribuintes alcançados pela alteração de circunscrição, na qual consta o contribuinte Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda, sob a responsabilidade da DF/Uberlândia, no período de 01/01/17 a 31/12/18, em conformidade com o disposto nos art. 5-A do Decreto nº 45.781/11 c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 o RPTA, que autorizou, mediante a Portaria nº 116/12, a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado.

Assim sendo, o ato administrativo encontra respaldo legal na legislação supra.

Os Impugnantes alegam que houve cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que no Auto de Infração que não foram observados os requisitos previstos nos incisos V, VII e IX do art. 89 do RPTA.

Afirmam que não foi indicado qual parâmetro descrito no art. 54 do RICMS/02 foi utilizado para efeito de arbitramento do valor da operação, tendo sido citado erroneamente o inciso IX do art. 54, do mesmo diploma legal.

Apontam o descumprimento dos incisos VII e IX do art. 89 do RPTA, uma vez não ficou claro qual a repartição fazendária competente para receber a impugnação, e nem dos prazos em que o crédito tributário poderia ter sido pago com multa reduzida, o que teria privado o sujeito passivo de usufruir de redução substancial da multa e dos juros.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

Verifica-se que, além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 11/16), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja a saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, mediante a constatação de ingresso de recursos sem comprovação de origem na conta “Caixa”. Encontram-se capituladas todas as infringências e penalidades, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 89, do RPTA.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário (ICMS, ICMS/ST), quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Correta a indicação do inciso IX do art. 54 do RICMS/02, como parâmetro para arbitramento do valor da operação, visto que o referido inciso menciona como parâmetro de arbitramento o valor médio das prestações ou operações realizadas, quando se tratar das hipóteses dos incisos I, IV e V do art. 53:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

Assim sendo, constata-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Quanto às informações acerca dos prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida (inciso VII) e da indicação da repartição fazendária em que deverá ser apresentada a impugnação (inciso IX), estas se encontram no Auto de Infração, à fl. 04 dos autos.

Não prospera o argumento de que a intimação do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF por via postal somente poderia ser realizada na hipótese de recusa de recebimento de qualquer dos documentos mencionados no art. 69 do RPTA, conforme art. 76 do mesmo diploma legal.

Depreende dos citados arts. 75 e 76 do RPTA que, em se tratando de intimação pessoal, na hipótese de recusa de recebimento de qualquer dos documentos relacionados no *caput* do art. 75 (Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacreção de Bens e Documentos), será registrado tal fato no próprio documento, procedendo-se à intimação por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial.

A notificação por via postal do Contribuinte encontra-se prevista no art. 144, inciso II da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:

- I - pessoalmente;
- II - por via postal com aviso de recebimento;
- III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;
- IV - por publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado;
- V - por publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. (Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais que as intimações dos atos do PTA serão realizadas a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal ou mediante publicação no órgão oficial do estado, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida.

Em que pese não constar do AIAF a data de início da ação fiscal, considera-se sob a ação fiscal o contribuinte na data da cientificação dele do início da ação fiscal. No caso, a intimação do AIAF se efetivou conforme art. 12, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

(...)

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

(...)Grifou-se.

Afasta-se, também, a alegação de que não foi apresentada a Ordem de Serviço referente à ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração, visto que tal informação consta do AIAF (fls. 08 - OS nº 08.170003272.57).

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovarem as suas alegações.

Quanto às alegações de supostas incorreções e omissões da peça fiscal, quais sejam: I) ilegalidade na escolha da contabilidade correta; II) falta de indicação do parâmetro para arbitramento do valor da operação; e III) equivocada base de cálculo, estas confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

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

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/14 a 31/12/14, em face da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, mediante análise da escrita contábil da Autuada, constatou, em seu livro Razão conta “Caixa”, lançamentos a débito da conta Caixa, que representa entrada de numerário, com o seguinte histórico contábil “Vr. recebimento de clientes”, sem menção à nota fiscal ou qualquer informação que pudesse indicar a origem do valor.

Tais lançamentos compuseram a planilha 01, elaborada pelo Fisco e encaminhada à Autuada, mediante a intimação de fls. 18/23, para apresentação de documentos hábeis que comprovassem a origem dos lançamentos.

Em resposta à intimação 1, o Contribuinte informou que os valores lançados com o histórico “Vr. recebimento de clientes” se tratava de vendas a consumidor, quitadas mediante carnê (Recebimento tipo “Prazo”, conforme relatórios ECF). Apresentou planilha (fls. 28/36) e leitura da memória fiscal, confirmando a entrada de numerários referentes a recebimento a prazo.

Entretanto, em relação aos meses de janeiro e março não foram apresentados documentos que comprovassem a origem dos recursos.

Também foram verificados lançamentos a débito da conta Caixa, cujos históricos referenciavam notas fiscais de venda. Foi constatado que as vendas de valores mais expressivos foram feitas para empresas cujo quadro societário tinha como componente um dos sócios da Autuada.

Nesse caso, foi diligenciado junto à contabilidade dos compradores para verificar se houve o efetivo pagamento de tais valores. Verificou-se que, em alguns casos não foram localizados os pagamentos, em outros, apurou-se que o recebimento pela Autuada se deu em datas anteriores àquelas registradas pelas compradoras, em sua contabilidade.

Diante disso, a Autuada foi intimada, por meio da intimação 2 (fls. 37/46), a apresentar documentos hábeis que comprovassem a origem e a efetiva entrada dos valores lançados na conta Caixa.

Em resposta à intimação 2, o Contribuinte enviou as cópias das notas fiscais cujos números encontravam-se relacionados no histórico contábil e recibos de sua própria emissão.

Destaca o Fisco, em seu relatório, que a análise da documentação não esclarece a divergência entre a data de recebimento, escriturada na empresa Autuada, e a data de pagamento, escriturada por seus clientes. Os recibos foram emitidos pela própria Autuada na mesma data de entrega da mercadoria e no mesmo valor, indicando o recebimento de dinheiro vivo, de montantes elevados, mantido no caixa da empresa, o que não seria usual, por questões de segurança.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta, ainda, o Fisco que o contador que realiza a escrituração contábil da Autuada é o mesmo que faz a escrituração das empresas compradoras, não sendo, portanto, razoável a divergência entre as datas de recebimento e de pagamento.

Diante disso, concluiu o Fisco que a Autuada não comprovou a origem legal das entradas na Conta Caixa.

Para a apuração dos valores de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, o Fisco elaborou a planilha “Fluxo de Caixa” (CDR de fls. 145), excluindo os valores dos recursos sem origem comprovada do saldo final do mês, recompondo assim o Caixa da Autuada.

Registre-se, por oportuno que, após a Impugnação, o Fisco acatou o argumento do Contribuinte e alterou o crédito tributário, contemplando a existência de mercadorias sujeitas a substituição tributária no montante das saídas desacobertadas, passando a incidir o ICMS somente sobre a parcela de mercadorias sujeitas à tributação normal, conforme explicitado no Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 379/380.

Os Impugnantes sustentam que não há nos autos provas capazes de sustentar a existência de recursos não comprovados na conta Caixa. Asseveram que “*o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o Fisco tem de oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa*”.

Alegam que o ônus de provar o fato gerador da obrigação tributária é do Fisco e, caso o ato administrativo não seja devidamente fundamentado, o contribuinte não deve ser obrigado a produzir prova negativa, sendo-lhe suficiente demonstrar que a ocorrência do fato não restou comprovada pela Administração.

Entretanto, a constatação da existência de recursos não comprovados na conta Caixa caracteriza omissão de receitas, ou seja, saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

RICMS/02

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

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

(...)

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

Já a legislação federal assim trata a omissão de receitas:

RIR/05, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99

Omissão de Receita

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja a existência de recursos não comprovados na conta Caixa, bem como a manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

Em sua Defesa, os Impugnantes alegam que não ocorreram saídas desacobertadas visto que na planilha “recebimentos não comprovados” é possível identificar, na coluna “histórico”, o número das notas fiscais de vendas e os contribuintes para os quais foram realizadas as vendas, o que comprova a origem das entradas na conta Caixa, em discussão nos autos.

Citam como exemplo a Nota Fiscal nº 860 de 18/02/14 que tem o mesmo número descrito no “histórico” do lançamento, o mesmo destinatário e o mesmo valor descrito no “débito”, e foi emitida na mesma data do lançamento, ou seja, é documento suficiente para comprovar cabalmente os recursos lançados na conta Caixa da Impugnante.

Afirmam que todas as notas fiscais citadas na planilha “recebimento não comprovados” foram escrituradas tanto na contabilidade quanto no Sistema Público de Escrituração Digital – Sped Fiscal, com o conseqüente recolhimento dos tributos apurados.

Sustentam que não há irregularidade nos recibos emitidos, visto que por óbvio, quem emite o recibo de recebimento é quem recebe e não quem paga e que não há outra forma de comprovar o pagamento/recebimento em dinheiro. Asseveram que não há qualquer ilegalidade em se pagar ou receber dívida em dinheiro, principalmente, quando emitido o competente documento fiscal, ou mesmo manter grandes somas de

dinheiro em caixa, sendo tal decisão de competência unicamente da administração da Autuada.

Por seu turno, a Fiscalização esclarece que, mediante a análise da escrituração contábil da Autuada, constatou, dentre os valores ingressados no Disponível da Autuada, a existência de valores provenientes de supostos pagamentos realizados pelas empresas Moura Tecidos e Confeccões em Paracatu Ltda – EPP, Braz e Moura Ltda, Ivo de Moura e Cia Ltda, Moura Tecidos Ltda – EPP e J J M Confeccões LTDA – EPP, empresas estas que têm em comum o mesmo sócio gerente da Autuada, além de possuírem, no período autuado, o mesmo contador.

Aponta como irregulares as várias entradas de recursos no Disponível sem haver correspondentes saídas de recursos da empresa “Moura Tecidos e confeccões em Paracatu Ltda – EPP”, na mesma data, o que levaria à conclusão de que os valores não diziam respeito à empresa “Moura Tecidos e confeccões em Paracatu Ltda – EPP”, sendo, portanto, sem origem legal, advindos de caixa paralelo não contabilizado.

Aduz que se as datas divergentes fossem simplesmente derivadas de erros poderiam ter sido realizadas as correções, de acordo com as normas contábeis, que especificam a forma de correção de eventuais erros contábeis. No caso, quando verificado o erro, a retificação de lançamento incorreto, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, podendo ser feito por meio de estorno, transferência ou complementação. Entretanto, isto não ocorreu.

Sustenta que as notas fiscais referenciadas pela Autuada não têm relação com os valores ingressados no seu Disponível e autuados pelo Fisco, visto que a escrituração contábil dos pagamentos de “Moura Tecidos e Confeccões em Paracatu Ltda – EPP” ocorre em datas diferentes dos ingressos dos valores contabilizados em “Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda”, mesmo se considerados intervalos de vários dias e não os dias exatos. Além de terem sido registradas como entradas de recursos no Disponível da Autuada em datas muito anteriores às eventuais saídas do Disponível de “Moura Tecidos e Confeccões em Paracatu Ltda – EPP”.

Conclui que os valores ingressados no disponível da Autuada são recursos outros, não provenientes de “Moura Tecidos e Confeccões em Paracatu Ltda – EPP”, e assim, não tendo origem comprovada são considerados, por presunção legal, como recursos oriundos de saídas desacobertas de documentação fiscal.

No tocante aos recibos apresentados juntamente com as notas fiscais, aduz que tais documentos, emitidos pela própria empresa que recebeu os valores, não se prestam como prova, uma vez que a Autuada poderia emití-los em qualquer momento que quisesse.

Demonstra, mediante exemplos de fls. 428/429, que as notas fiscais apontadas pela Impugnante como sendo o documento que comprova a entrada dos recursos no Caixa da Autuada, não se referem a operação autuada, em razão da divergência de datas da contabilização da saída de recursos das fornecedoras dos recursos e da contabilização da entrada de recursos na Autuada, chegando a 05 (cinco) meses entre as duas datas.

Especificamente no caso da Nota Fiscal nº 860 citada pela Impugnante, cabe destacar que a entrada de recursos contabilizada na empresa Autuada se deu em 18/02/14 (conforme Planilha 1 fl. 38), enquanto a empresa que realiza o pagamento, “Moura Tecidos e Confeções em Paracatu LTDA – EPP”, registra a saída de recursos do Caixa, para quitação da referida nota, na data de 06/03/14.

Destaca o Fisco a Nota Fiscal nº 971 (fl. 40), cuja entrada de recursos no Caixa da Autuada se dá em 18/07/14, enquanto a saída de Caixa da outra empresa se dá em 05/12/14, ou seja, quase cinco meses depois.

Cabe destacar que a acusação fiscal tem fundamento no § 3º do art. 194 do RICMS/02, que dispõe sobre “a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente”, que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo.

No presente caso, os indícios apontados pelo Fisco foram:

- existência de valores lançados a débito da conta Caixa, como entradas de recursos provenientes de vendas, conforme notas fiscais citadas nos históricos contábeis;

- a comprovação da efetiva entrada dos recursos foi realizada por meio de recibos, emitidos pela Autuada, sob o argumento de que tal entrada se deu em dinheiro e não por meio de operações bancárias, em que pese a relevância dos montantes das referidas operações;

- o confronto da escrituração contábil da Autuada com a escrituração contábil das empresas que supostamente seriam suas clientes apresentam divergências relevantes entre as datas de saída de recursos dos compradores com as datas de ingressos no Caixa da Autuada;

- a divergência entre tais datas, em alguns casos, demonstram a saída dos recursos dos compradores, em datas anteriores à data de contabilização dos recursos no Caixa da Autuada;

- os valores contabilizados no Caixa, em muitos casos, até superiores ao valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), foram todos recebidos em espécie, o que não seria razoável;

- o sócio-administrador da Autuada é também sócio-administrador das empresas envolvidas nas operações.

Os documentos apresentados pela Autuada para comprovar a origem dos recursos contabilizados no Caixa foram notas fiscais de saídas por ela emitidas e recibos de quitação dos recebimentos, consignando a mesma data da nota fiscal.

A 3ª Câmara de Julgamento do CCMG exarou despacho interlocutório para que a Impugnante trouxesse aos autos a comprovação da origem dos recursos atrelados às notas fiscais autuadas a partir da planilha elaborada pela Fiscalização anexa ao Auto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Infração, vinculando as datas, os números dos documentos, valores e a parte envolvida na transação comercial com os lançamentos de caixa.

Em resposta ao Interlocutório a Impugnante apresentou planilha às fls. 488/494, relacionando o lançamento contábil na conta “Receita de Revenda de Mercadorias”, o valor lançado, o histórico contábil, correlacionando com a Nota Fiscal emitida, a data de emissão e o valor da NFe, a forma de pagamento e o nome do cliente.

Cabe destacar que os clientes relacionados são “Moura Tecidos e Confeções em Paracatu Ltda – EPP”, Braz e Moura Ltda, Ivo de Moura e Cia Ltda, Moura Tecidos Ltda – EPP e J J M Confeções LTDA – EPP, empresas estas que, como já exposto pelo Fisco, têm em comum o mesmo sócio gerente da Autuada, além de possuírem, no período autuado, o mesmo contador.

Destaque-se também que em todos os documentos fiscais consta como forma de pagamento “à vista”.

Entretanto, como também já exposto pelo Fisco anteriormente, mediante diligências efetuadas junto à contabilidade dos compradores para verificação se houve o efetivo pagamento de tais valores, constatou-se que, em alguns casos não foram localizados os pagamentos, em outros, apurou-se que o recebimento pela Autuada se deu em datas anteriores àquelas registradas pelas compradoras, em sua contabilidade.

Os documentos ora apresentados pela Impugnante para comprovar a origem dos recursos, lançados a débito do Caixa são os mesmos já apresentados à Fiscalização, quais sejam, cópias das notas fiscais de saída e recibos emitidos pela própria Autuada.

De fato, tem razão o Fisco quando afirma que tais recibos não se prestam a comprovar a efetiva entrada de recursos no Caixa.

Entretanto, em que pese os indícios apontados pelo Fisco demonstrarem a existência **de uma possível irregularidade nas operações**, não se pode aplicar a presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal, prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 ao presente caso, uma vez que os lançamentos contábeis referenciam os números das notas fiscais que acobertariam tais operações, notas fiscais estas, devidamente emitidas, com mercadorias sujeitas à substituição tributária, além das tributadas normalmente.

No tocante aos recursos contabilizados na conta Caixa com o histórico “Vr. recebimento de clientes”, conforme planilha “Recebimento não comprovados” (constante do CD de fls. 145), não foram apresentados comprovantes da origem dos recursos.

Frise-se que, após a intimação inicial, o Contribuinte informou tratar-se de vendas a consumidor final, quitadas mediante carnê. Para comprovar apresentou a planilha acostada às fls. 28/35 e a leitura da memória fiscal. Entretanto, em relação aos meses de janeiro e março não foi apresentado nenhum documento, tendo sido estes períodos objeto da presente autuação.

Os Impugnantes alegam que em relação à parte do valor de R\$ 1.439.194,65 (um milhão quatrocentos e trinta e nove mil cento e noventa e quatro reais e sessenta e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cinco centavos) cobrado pelo Fisco, referente ao mês de janeiro e março, apresentou denúncia espontânea (doc. 07) , em 18/03/15, na qual comunica que realizou vendas desacobertas de documentação fiscal no ano de 2014 (objeto da presente autuação), no valor de R\$ 1.287.157,78 (um milhão duzentos e oitenta e sete mil cento e cinquenta e sete reais e setenta e oito centavos), sendo que desse valor, R\$ 386.147,33 (trezentos e oitenta e seis mil cento e quarenta e sete reais e trinta e três centavos) refere-se a mercadorias isentas e R\$ 901.010,45 (novecentos e um mil dez reais e quarenta e cinco centavos) refere-se à mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Entretanto, não concorda o Fisco. Assevera que a denúncia espontânea para ter o poder de elidir possíveis irregularidades fiscais cometidas, deve ser realizada de forma clara, demonstrando fatos e valores.

Argui que na impugnação não foi apresentado qualquer elemento que demonstre haver denúncia espontânea referente aos fatos autuados pelo Fisco. Além disso, não houve recolhimentos aos cofres públicos referentes à denúncia espontânea, o que acarreta a consequência de a alegada denúncia espontânea não produzir efeitos, mesmo que se referisse aos fatos autuados, “recebimentos não comprovados”, conforme prevê o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

Diz o art. 138 do CTN:

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

A denúncia espontânea é assim tratada na legislação mineira:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

Art. 210-A. Na hipótese de parcelamento de crédito tributário relativo a ICMS, multa de mora e juros, decorrente de denúncia espontânea, não será exigida multa isolada por descumprimento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória relacionada com a respectiva operação ou prestação. (Grifou-se).

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

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

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

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

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

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

(...)

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

Verifica-se do documento acostado pela Impugnante às fls. 256, protocolizado na AF/ 2º Nível Unai, em 20/03/15, que a Impugnante confessa que promoveu saída desacoberta de documentação fiscal, no valor de R\$ 1.284.157,78, no ano de 2014, sem especificar os valores mensais, e ainda informa que se trata tão somente de mercadorias sujeitas a substituição tributária e mercadorias isentas.

Registra-se, por oportuno, que não foram declaradas saídas tributadas sem documentação fiscal, diferentemente do apurado pelo Fisco, em seu relatório de fls. 383, quando realizou a rerratificação do lançamento, que demonstra que a Impugnante realiza operações com mercadorias tributadas predominantemente, chegando a 100% (cem por cento) no mês de junho de 2014.

Considerando que no mês de janeiro e março de 2014, já foi acatado na apuração do crédito tributário a existência de mercadorias sujeitas a substituição tributárias e outras saídas, não há valores de ICMS a serem descontados, em razão da denúncia espontânea.

Entretanto, deve-se afastar a aplicação da multa isolada, em relação às saídas com substituição tributária e outras, adotando-se a proporção apurada na planilha de fl. 383, referente aos meses de janeiro e março de 2014, referente às saídas desacobertadas, apuradas a partir da entrada de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes do histórico contábil “Vr. recebimento de clientes”, em razão da denúncia espontânea apresentada pela Autuada.

Não prospera o argumento dos Impugnantes de que os valores restantes da coluna de histórico “Vr. Recebimento de clientes” da planilha “Recebimentos não comprovados” se referem a vendas realizadas a prazo e com posterior quitação do cliente diretamente na loja, com quitação em dinheiro, as quais estariam computadas nos relatórios de redução “Z” como “prazo”, conforme foi demonstrado na planilha (Doc.08).

Como esclarecido pelo Fisco, não foram autuados os lançamentos cuja origem foi comprovada através da apresentação da leitura da memória fiscal e relatórios gerenciais, ou seja, os lançamentos que fazem parte da planilha supracitada foram somente aqueles para os quais a Autuada não apresentou documentos hábeis, conforme se verifica da resposta à intimação 2, apresentada pela Autuada no doc. 08 (fls. 258/266).

Registra-se, por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Foram incluídos como Coobrigados o sócio-administrador Ivo de Moura de Freitas e o contabilista Ivânio Ferreira de Lima, com fundamento no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 1.177 do Código Civil.

O Coobrigado Ivo de Moura alega que tanto a doutrina quanto a jurisprudência são no sentido de que os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis por substituição, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não teria ocorrido.

O Coobrigado contabilista Ivânio Ferreira de Lima alega que foi autuado com base no parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil Brasileiro, que exige que o preposto tenha agido com dolo, ou seja, cabe ao Fisco provar que o Impugnante tinha conhecimento do erro no momento em efetuou os lançamentos. Entretanto, não há sequer provas de que o Impugnante cometeu tais erros, tampouco de que agiu com dolo.

Entretanto, tais argumentos não lhes socorrem.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

A simulação de registros contábeis, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal*), é um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

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

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

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

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

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

Induvidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à responsabilidade do contabilista, vale mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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

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

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

Constatou a Fiscalização que o contador, responsável pela escrituração contábil, realizou lançamentos contábeis de recursos sem origem comprovada, cuja documentação e elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis não foram apresentados. Portanto, em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (ITG 2000).

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

Reitere-se que o ato praticado pelo contabilista não se refere a um mero erro contábil ou imperícia e sim de registros contábeis simulados, de sua exclusiva responsabilidade, que não encontram respaldo na legislação contábil e tributária, fato de seu inteiro conhecimento.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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 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 à afronta 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUI 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 379/384 e, ainda, para excluir: a) as exigências relativas aos lançamentos de recursos no Caixa para os quais foram apresentadas notas fiscais de saídas; b) a multa isolada relativa às saídas com substituição tributária e outras, adotando-se a proporção apurada na planilha de fl. 383, referente aos meses de janeiro e março de 2014, relativas às saídas desacobertadas, apuradas a partir da entrada de recursos não comprovados na conta Caixa, provenientes do histórico contábil “Vr. recebimento de clientes”, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Victor Tavares de Castro, que o julgava parcialmente procedente para, ainda, excluir os Coobrigados. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CS/D

23.830/21/1ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.830/21/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000955933-63	
Impugnação:	40.010145613-79, 40.010145609-50 (Coob.), 40.010145614-50 (Coob.)	
Impugnante:	Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda IE: 704629169.00-30 Ivânio Ferreira de Lima (Coob.) CPF: 219.403.716-00 Ivo de Moura (Coob.) CPF: 339.222.176-72	
Proc. S. Passivo:	Roberta Gomes Menezes da Costa, Geraldo Cicari Bernardino dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, 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.

Os sócios foram incluídos no polo passivo, como coobrigados, unicamente por ostentarem a condição de administrador no contrato social.

Sabe-se que as relações jurídicas se desenvolvem entre pessoas, físicas ou jurídicas, sendo designado sujeito passivo a pessoa que assume o polo negativo da relação e sujeito ativo aquela que assume o polo positivo.

Com base nessa compreensão, em uma relação jurídico-tributária o sujeito ativo será o ente político dotado da competência constitucional para instituir o tributo – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios – ou outra pessoa credenciada pela lei para a referida arrecadação. Já o sujeito passivo poderá ser qualquer pessoa que tenha vínculo com a ocorrência da hipótese descrita na norma de incidência – o “fato gerador” – e que seja tenha a obrigação legal de pagamento do tributo.

No Direito Tributário, a exigência de que os sujeitos passivos tenham vínculo com o fato gerador é consequência lógica da estrutura constitucional de cada espécie tributária.¹ Além disso, o art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define o sujeito passivo de obrigação tributária principal como sendo: o “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; ou o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. E o art. 128 desse mesmo diploma normativo, que inaugura o Capítulo V, da “Responsabilidade Tributária”, dispõe que:

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 87.

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.

Portanto, de acordo com o CTN os sujeitos passivos são classificados como contribuintes, quando praticam o fato gerador, e responsáveis, quando a lei os indica para pagar a exação mesmo sem ter praticado o fato gerador, desde que mantenham vínculo com esse. Além disso, o CTN divide a disciplina dos responsáveis em *responsabilidade dos sucessores* (arts. 129 ao 133), *responsabilidade de terceiros* (arts. 134 e 135) e *responsabilidade por infrações* (arts. 136 a 138).

No caso concreto, a Autoridade Fazendária compreendeu que haveria responsabilidade de terceiros ao fundamento do art. 21, § 2º, inciso II, da 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)

A redação da lei estadual reflete a mesma a regra nacional do art. 135, dispositivo incluído em seção do CTN relativa à “Responsabilidade de Terceiros”, que exige um nexo de causalidade entre a obrigação tributária e uma conduta abusiva do sócio (ou de outras pessoas listadas no dispositivo), o que não se pode ter como ocorrido a partir da mera presunção legal de ocorrência do fato gerador tributário.

Embora a Autoridade Fazendária afirme a existência presumida de operações desacobertadas de documentação fiscal, o que se pode afirmar diante da presunção legal é a ocorrência de operações tributáveis, as quais podem ou não ter sido resultado de conduta abusiva. Sem a devida comprovação não se pode afirmar a existência destas condutas abusivas, pois a presunção legal autoriza considerar ocorrida as operações tributáveis – mas não autoriza considerar ocorrido fraude, dolo, simulação.

O raciocínio fazendário de que gestores de sociedades empresárias, pela sua condição, são responsáveis pelas obrigações tributárias, viola frontalmente o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pois aplica a hipótese excepcional de responsabilidade de terceiros sem comprovar os requisitos legais exigidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se, ademais, que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6284, declarou inconstitucional legislação do Estado de Goiás que disciplinava a responsabilidade de terceiros por infrações de forma divergente à disciplina da matéria pelo CTN:

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR UNANIMIDADE, CONHECEU DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E JULGOU PROCEDENTE O PEDIDO, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45, XII-A, XIII E § 2º, DA LEI Nº 11.651/1991, DO ESTADO DE GOIÁS, E 36, XII-A E XIII, DO DECRETO Nº 4.852/1997, DO MESMO ESTADO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: **“É INCONSTITUCIONAL LEI ESTADUAL QUE DISCIPLINA A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR INFRAÇÕES DE FORMA DIVERSA DAS REGRAS GERAIS ESTABELECIDAS PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.”** PLENÁRIO, SESSÃO VIRTUAL DE 3.9.2021 A 14.9.2021. (DESTAQUEI E GRIFEI)

A acusação fiscal não comprovou qualquer conduta praticada pelo sócio, pois apenas fez uma acusação abstrata de que, como administrador, seria dele a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) da sociedade. Não se pode admitir a responsabilidade com base no referido dispositivo legal sem que seja descrita e comprovada uma conduta abusiva atribuível aos terceiros e que tenham nexos de causalidade com a obrigação tributária.

A discussão travada nos autos diz respeito a verificação de lançamentos contábeis na conta Caixa que permitiram ao Fisco presumir que o ingresso de recursos sem comprovação de origem seria relativo a operações mercantis desacobertadas de documentos fiscais. Portanto, é certo que o próprio fato gerador foi tido como ocorrido a partir de uma presunção legal.

Em que pese a possibilidade de a Fiscalização presumir a ocorrência do fato gerador, não se pode estender tal presunção para considerar que teria ocorrido também uma conduta abusiva de gestores e, assim, legitimar a atribuição do vínculo de responsabilidade sem ônus argumentativo e comprobatório exaurientes por parte da Autoridade Fazendária.

Atribuir a responsabilidade de terceiros no caso concreto, além de violar o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 – e a regra do art. 135 do CTN –, também afronta o art. 1.052 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), que estabelece a regra geral de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios e limita a responsabilidade destes ao capital social.

Portanto, julgo parcialmente procedente para, ainda, excluir os Coobrigados.

Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.

Victor Tavares de Castro
Conselheiro