

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.767/21/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001378090-24  
Impugnação: 40.010149108-45, 40.010149118-33 (Coob.), 40.010149117-52 (Coob.), 40.010149116-71 (Coob.)  
Impugnante: Multi Colchões Eireli  
IE: 002577092.00-84  
Alberto Creimer Schichman (Coob.)  
CPF: 794.436.306-30  
Dennes Renan Ribeiro Lopes (Coob.)  
CPF: 069.726.336-30  
Lucas Soares de Senna Lamounier (Coob.)  
CPF: 013.126.126-65  
Proc. S. Passivo: Adriano Magela Thome/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os administradores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Legítima a manutenção do contabilista no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN. No caso dos autos, os atos praticados no exercício profissional têm relação direta com as imputações fiscais e levaram, conseqüentemente, à falta de recolhimento do tributo.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa Equivalente”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, 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. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 24/09/16 a 31/12/16, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa Equivalente” apresentou saldo credor após recomposição do Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 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.

Foram eleitos, como Coobrigados, para o polo passivo da obrigação tributária, os administradores, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, e o contabilista, nos termos do art. 21, inciso XII, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Registre-se que o trabalho de auditoria foi realizado no período de 01/07/15 a 31/12/16, tendo sido lavrados dois Autos de infração para esse período, devido a alterações ocorridas no quadro societário da empresa, em 23/09/16. Tal alteração levou à mudança dos Coobrigados considerados na autuação.

Assim, foram lavrados dois autos para o período fiscalizado: o presente PTA e o PTA de nº 01.001376112-67, relativo ao período de 01/07/15 a 23/09/16.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000030212-35 (fls.02);
- Auto de Infração (fls. 08/11);
- Relatório Fiscal (fls. 12/27);
- Intimações e respostas às intimações (fls. 34/68);
- Mídia eletrônica de fls. 83 contendo planilhas demonstrativas da apuração do Crédito Tributário;
- Extratos bancários de fls. 85/184.

**Da Impugnação**

Inconformados, a Atuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 191/213, sob os seguintes argumentos, em apertadíssima síntese:

- a empresa teve início em meados de 2015, quando um grupo de 10 (dez) investidores adquiriram máquinas e equipamentos da empresa Laminar Indústria e Comércio Ltda, no valor de R\$ 272.500,00 (duzentos e setenta e dois mil e quinhentos reais), sendo este o primeiro aporte de capital;

- em junho de 2015 a empresa foi formalmente constituída tendo como sócios Luiz Carlos de Souza e Aron Piterman, enquanto os demais sócios investidores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entraram formalmente para a sociedade em 07/10/15 (sic), mediante a terceira alteração contratual, com a transferência das cotas dos sócios supracitados para “Conpar Participações Ltda” e “Mazal Participações Ltda”; tendo sido aumentado o capital social para R\$ 1.650.000,00 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais);

- entre maio de 2015 e dezembro de 2016, os sócios investidores realizaram diversos créditos em favor da Impugnante, via transferência bancária R\$ 2.976.832,94 (dois milhões novecentos e setenta e seis mil oitocentos e trinta e dois reais e noventa e quatro centavos) e por meio do pagamento à Laminar Indústria e Comércio, no valor de R\$ 272.500,00 (duzentos e setenta e dois mil e quinhentos reais), conforme planilha em anexo (Anexo 1 – Planilha de aportes + empréstimos);

- os valores foram: I) 1.650.000,00 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais) para integralização do capital social; e II) 1.599.332,94 (um milhão quinhentos e noventa e nove mil trezentos e trinta e dois reais e noventa e quatro centavos) para capital de giro;

- portanto, a origem dos valores lançados pelo Fisco como “ingressos adicionais não informados na Dapi” da planilha Fluxo de Caixa nada mais é do que os aportes realizados pelos sócios investidores;

- uma vez que o livro Caixa representa a movimentação financeira da empresa (Caixa+Bancos), a Fiscalização equivocou-se ao não conciliar os lançamentos de saída constantes das contas “Caixa” com os lançamentos a débito das contas correntes (“Bancos”), o que teria levado à duplicidade dos lançamentos de saída constantes no trabalho de auditoria fiscal, resultando no saldo credor quando da recomposição do Fluxo de Caixa e gerando um suposto crédito tributário;

- cita exemplos às fls. 197/198 dos autos;

- na apuração dos valores de entradas e saídas dos extratos bancários das contas correntes da Impugnante, a Fiscalização excluiu os valores de transferências entre contas (planilha “Valores a Débito das Contas Bancárias AI”), entretanto, o Fisco deveria ter excluído também os saques realizados em espécie para suprimento de caixa, no valor total de R\$ 163.744,73 (cento e sessenta e três mil setecentos e quarenta e quatro reais e setenta e três centavos) - (Anexo 2), visto que referido valor não representa saída efetiva de caixa;

- a Fiscalização lavrou o Auto de Infração fundamentando-se em presunção de irregularidade, com base em materiais físicos e eletrônicos, que não comprovam qualquer saída de mercadoria, não havendo que se falar em hipótese de incidência de ICMS se não houve fornecimento de produto ou circulação de mercadoria;

- os empréstimos de sócios para suprimento de caixa são perfeitamente normais e legais, tendo sido apresentados à Fiscalização todos os comprovantes das movimentações de aporte de capital e de alienação de ativos;

- a própria Fiscalização reconheceu a existência de aquisição de equipamentos destinados ao ativo fixo do setor produtivo da Impugnante, de operações de mútuo e de aumento de capital, sendo estas hipóteses de não incidência do ICMS;

- eventual ausência de registro contábil de operações não poderia acarretar presunção absoluta de que houve circulação de mercadorias entre as pessoas que aportaram capital e a que recebeu a respectiva quantia;

- a mera irregularidade formal contábil não pode trazer para o contribuinte a assunção de obrigação tributária;

- a própria Fiscalização reconhece que houve a realização dos aportes de sócios durante os anos de 2015 e 2016, em que pese não terem sido alguns desses aportes realizados diretamente pelo titular das cotas na sociedade, num momento em que ainda não havia conta corrente bancária aberta em nome da empresa;

- tais aportes de capital foram declarados à Junta Comercial do Estado de Minas Gerais por meio de ato societário correspondente de aumento de capital;

- os lançamentos na escrita fiscal/contábil (caixa) estão lastreados em documentos que confirmam as operações ali mencionadas, capazes de comprovar a origem e o destino dos recursos movimentados pela empresa e a efetiva entrega/transferência desses recursos;

- as operações de mútuo foram pontuais, no início da constituição da empresa.

No tocante aos Coobrigados elencados no Auto de Infração, estes devem ser excluídos do polo passivo, visto que ausentes os pressupostos para sua admissibilidade, uma vez que não restou demonstrada pelo Fisco a prática de eventual ato de infração previsto no art. 135 do CTN e em face da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, cujo entendimento é que *“o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”*.

De igual modo, refutam a responsabilidade atribuída ao contabilista, tendo em vista que apenas o fato deste ter sido contador da empresa, por si só, não gera sua responsabilidade, uma vez que não existem provas da imputação feita pelo Fisco quanto a atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

A Fiscalização intima a Impugnante a apresentar documentos que comprovem suas alegações, conforme Intimações de fls. 261/267 dos autos.

A Impugnante apresenta os documentos autuados às fls. 270/555 dos autos.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação de Lançamento de fls. 557/561 e demonstrativo do crédito tributário de fls. 562, promovendo as seguintes alterações, no que concerne ao período de outubro a dezembro de 2016, objeto do presente PTA:

- exclusão de valores identificados pelo Fisco como lançados em duplicidade, conforme demonstrado na planilha “saídas de caixa”, constante da mídia de fls. 563;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- revisão dos valores informados como “Entradas de Caixa”, rubrica “Ingresso adicionais não informados na Dapi”, para excluir os ingressos de valores que não foram efetuados pelos sócios constantes do contrato social, sendo considerados apenas os valores de aportes realizados pelos sócios Luiz Carlos de Souza e Aron Piterman, desde a constituição até 07/10/16, cujas origens foram comprovadas pelos extratos bancários e TEDs, conforme demonstrado na planilha “Transferências dos sócios”, não tendo sido identificadas transferências realizadas pelas holdings “Conpar” e “Mazal”, no período autuado;

- alteração do período autuado para 07/10/16 a 31/12/16, tendo em vista a alteração do quadro societário (segunda alteração contratual), ocorrida em 23/09/16, mas registrada na Jucemg em 07/10/16.

Informa que, apesar do hiato entre as datas da alteração e do registo do contrato social na Jucemg, não houve alteração no valor do crédito tributário constituído.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada e os Coobrigados aditam sua impugnação às fls. 570/581, reiterando os termos da impugnação inicial.

Reafirmam que não merece prosperar a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da autuação por absoluta falta de provas de dolo específico, exigido pelo art. 135 do CTN.

Discorrem sobre a irretroatividade da lei tributária, citando o art. 144, § 1º e 2º do CTN para dizer que, na data da reformulação do lançamento, o § 3º do art. 194 havia sido revogado por ser critério ilícito de apuração. Assim, seja pela desconformidade deste dispositivo do RICMS/02 com a lei, seja pela aplicação da retroatividade de critério de apuração, a presunção relativa estabelecida como premissa do Auto de Infração deve ser afastada, o que resultou em majoração do valor do ICMS.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 595/610 refuta as alegações da Defesa.

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

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 615/633, opina, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 557/563.

---

### **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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertas de documentação fiscal, no período de 24/09/16 a 31/12/16, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa Equivalente” apresentou saldo credor após recomposição do Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 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.

Foram eleitos, como Coobrigados, para o polo passivo da obrigação tributária, os administradores da Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, e o contabilista, nos termos do art. 21, inciso XII, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Registre-se que o trabalho de auditoria foi realizado no período de 01/07/15 a 31/12/16, tendo sido lavrados dois Autos de infração, para esse período, devido a alterações ocorridas no quadro societário da empresa, em 23/09/16. Tal alteração levou à mudança dos Coobrigados considerados na autuação.

Assim, foram lavrados dois autos para o período fiscalizado: o presente PTA que contempla o período de 24/09/16 a 31/12/16 e o PTA de nº 01.001376112-67, relativo ao período de 01/07/15 a 23/09/16.

Mediante reformulação do crédito tributário o período autuado foi alterado no presente PTA para 07/10/16 a 31/12/16 em razão da Segunda Alteração do Contrato Social ter sido registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – Jucemg, em 07/10/16, tendo sido admitidas como sócias as empresas “Conpar Participações Ltda” e “Mazal Participações Ltda”.

Cabe inicialmente esclarecer que a apuração fiscal foi realizada com base nos dados da escrita fiscal e contábil da Autuada, mediante a metodologia de “Fluxo de Caixa” que consiste no confronto das entradas e saídas de caixa, conforme descrito abaixo:

- Entradas de Caixa: (+) Saldo inicial do Caixa Equivalente (Caixa e Bancos) (+) Receita Bruta de Vendas (Dapi) (-) Devolução de Vendas (Dapi) (+) Ingressos Adicionais não informados na Dapi (Integralização de capital e Financiamentos/Saldo credor/Bancos (+) Valores a receber inicial (-) Valores a receber final;

- Saídas de Caixa e Bancos (valores escriturados nas contas Caixa e Bancos), excluídas as transferências entre contas bancárias, ou de Bancos para Caixa;

= Saldo final do Caixa/Equivalente = Entradas de Caixa – Saídas de Caixa.

O detalhamento das rubricas que compõem o fluxo de caixa está descrito no Relatório Fiscal de fls. 12/27 e apuração demonstrada na “Planilha Fluxo de Caixa”, constante da mídia de fls. 83 dos autos.

Constatou-se, após a recomposição do Caixa Equivalente a existência de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saldo credor, ao que se aplica a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conforme autoriza o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, vigente no período autuado.

O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto n.º 3.000/99, alterado pelo Decreto n.º 9580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto n.º 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei n.º 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.

(Grifou-se)

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

### Lei n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Não prospera o argumento da Defesa de que à época da reformulação de lançamento, ocorrido em 20/11/20, o § 3º do art. 194 havia sido revogado por ser critério ilícito de apuração. E que, portanto, deveria ser afastada a presunção nele estabelecida.

É cediço que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, como estabelece o art. 144 do CTN.

Ademais, no caso em questão não se configura mudança de critérios de apuração, como alegado pelos Impugnantes, mas de reformulação do lançamento em face da apresentação de impugnação do Sujeito Passivo, conforme expresso no art. 145 do mesmo CTN.

Confira-se:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Ademais, a alteração do RICMS/02, por meio do Decreto nº 47.807 de 20 de dezembro de 2019, que revogou o § 3º do art. 194 do RICMS/02, acrescentou ao art. 196 do mesmo diploma legal o § 2º, o qual contempla as hipóteses antes previstas no § 3º do art. 194 do RICMS/02, para considerar realizadas as operações e prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto, em que sejam constatadas pelo Fisco

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(admitindo-se prova em contrário) ocorrências que indiquem omissão da receita. Veja-se:

DECRETO N° 47.807, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2019  
(MG de 21/12/2019)

Altera o Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Art. 1° - O art. 196 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do seguinte § 2°, passando seu parágrafo único a vigorar como § 1°:

“Art. 196 - (...)

§ 2° - Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”.

Art. 2° - Fica revogado o § 3° do art. 194 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(Grifou-se).

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

Nesta 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 foram lançados em duplicidade valores na rubrica “Saídas de Caixa”, em razão de o Fisco não ter conciliado a conta Caixa com os extratos bancários.

Registra-se que os exemplos apontados pela Defesa referem-se ao período anterior ao presente Auto de Infração, tendo sido tratado nos autos do PTA nº 01.001376112-67.

Mediante a reformulação do lançamento o Fisco excluiu outros valores identificados como lançados em duplicidade. Os valores considerados como saídas de caixa estão relacionados na planilha “Saídas de Caixa”, constante da mídia de fls. 563.

Os Impugnantes alegam que o Fisco deveria ter excluído também os saques realizados em espécie para suprimento de caixa, conforme planilha Anexo 2 (fls. 237/239), visto que referido valor não representa saída efetiva de caixa.

Diante disso, o Fisco intimou os Impugnantes a apresentarem documentos que comprovassem que os valores constantes nos lançamentos relacionados na referida planilha Anexo 2 da Impugnação, foram destinados a “Suprimento de Caixa”.

Em resposta, foram anexos pela Defesa, às fls. 482/507 do processo, diversas cópias de cheques, emitidos por Multi Colchões LTDA para terceiros (cheques pagos).

Tais documentos representam pagamentos a terceiros e não suprimentos de

Caixa.

Por outro lado, ainda que a empresa tivesse optado por registrar tal operação (pagamento de despesas, outros pagamentos) passando pelo Caixa da empresa, na mesma data deveria ter ocorrido o lançamento a débito do Caixa (suprimento) e a crédito (pagamento da despesa). Entretanto, observando as cópias do livro Caixa anexadas aos autos, verifica-se que tal lançamento não foi realizado, nem a débito, nem a crédito de Caixa. Portanto, não há que se falar em suprimento de caixa, com os valores apontados na planilha Anexo 2 da Impugnação.

Segue a Defesa alegando que não foram corretamente considerados pelo Fisco os aportes de capital efetuados pelos sócios.

Diz que a empresa foi constituída em junho de 2015, tendo como sócios formais Luiz Carlos de Souza e Aron Piterman, sendo que os demais sócios investidores entraram formalmente para a sociedade em 07/10/15, mediante a terceira alteração contratual, com a transferência das cotas dos sócios citados para “Conpar Participações Ltda” e “Mazal Participações Ltda”, tendo sido aumentado o capital social para R\$ 1.650.000,00 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais).

Diz que até a segunda alteração contratual os sócios investidores já haviam capitalizado a empresa em R\$ 2.786.832,94 (dois milhões setecentos e oitenta e seis mil oitocentos e trinta e dois reais e noventa e quatro centavos), os quais foram realizados via transferência bancária e por meio do pagamento à Laminar Industria e Comércio, conforme planilha em anexo (Anexo I – Planilha de aportes + empréstimos).

Destacam os Impugnantes que os supracitados valores foram se referem a I) integralização do capital social no valor de R\$ 1.650.000 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais); e II) capital de giro, no valor de R\$ 1.599.332,94 (um milhão quinhentos e noventa e nove mil trezentos e trinta e dois reais e noventa e quatro centavos).

Por seu turno, esclarece o Fisco que a segunda alteração do Contrato Social, ocorreu em 07/10/16, conforme cópia anexada aos autos (mídia de fls. 563). Na referida alteração, o sócio Aron Piterman transferiu o total das suas cotas para Mazal Participações Ltda e o sócio Luiz Carlos de Souza transferiu as suas cotas para Conpar Participações Ltda, ocasião em que foi deliberado o aumento do capital social da sociedade, que passou de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) para o valor de R\$ 1.650.000,00 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais). Portanto, não foram os denominados sócios investidores que realizaram o aumento do capital social da Multi Colchões, mas sim as empresas ingressantes na sociedade.

O Fisco intimou a Autuada a apresentar documentos que comprovassem os aportes de capital, pelas pessoas relacionadas na planilha de fls. 233/236.

Analisando as informações apresentadas pela Autuada, assim se manifestou o Fisco:

Prosseguindo em seus argumentos, a Autuada alega, também, que na recomposição do Fluxo de Caixa, a

fiscalização não considerou os montantes transferidos pelos seus sócios investidores no valor de R\$1.650.000,00, para integralização do capital da Multi Colchões EIRELI, e de mais R\$1.599.332,94, como adicionais para capital de giro. Apresentou extratos bancários e cópias de TED's realizados por pessoas apresentadas por ela como sócios investidores.

Nesse ponto, provocado pela Autuada, o Fisco reviu os valores considerados no Auto de Infração, como "aportes de terceiros". Na lavratura do presente Auto, várias transferências realizadas por terceiros, para contas bancárias da Autuada, foram consideradas pela fiscalização na reconstituição do Caixa equivalente, como "valores adicionais não informados na DAPI". Isso está demonstrado na Planilha Fluxo de Caixa, na aba "dados entradas cx", cuja cópia encontra-se no CD, à página 83, do processo; entretanto, ao rever o trabalho, o Fisco constatou que cometeu um equívoco ao considerar tais valores, visto que os mesmos não continham as imprescindíveis provas da origem legal dos recursos. Às folhas 270 a 555 do processo foram juntados, pela Autuada, documentos que demonstram a efetiva entrega dos valores para a Autuada, mas não sua origem legal. Grande parte das transferências realizadas para a Multi Colchões EIRELI foram realizadas por pessoas estranhas ao quadro societário da empresa.(Grifou-se).

Apesar da Autuada alegar que as transferências foram feitas por sócios investidores, nenhum contrato foi apresentado atestando tal afirmativa.

Sabe-se que todo recurso financeiro que entra no orçamento de uma empresa, seja por aporte de capital, aporte de sócios investidores, empréstimo ou doação, deve ser registrado adequadamente nos lançamentos contábeis. Mesmo que um sócio queira investir recursos na empresa, é obrigatório fazer o registro adequado. Além disso, é imprescindível a feitura de um contrato com as condições da operação realizada. O contrato é o documento de segurança para as empresas.

Diante disso, tendo em vista a busca da verdade material, o Fisco entendeu por bem proceder à alteração deste Auto de Infração, estornando do Caixa Equivalente todos os ingressos de valores que não foram efetuados pelos sócios efetivamente constantes no Contrato Social da empresa, na data da realização da operação. Assim, a planilha Fluxo de Caixa foi reformulada, e na aba "dados Entrada Cx", na linha

“valores adicionais não informados na DAPI”, foram considerados somente os valores transferidos pelos sócios, cujos nomes constavam no contrato social da empresa na data da realização da transferência dos valores. Todas as transferências realizadas pelos sócios Luiz Carlos de Souza e Aron Piterman, desde a data da constituição da empresa até, 07/10/2016, quando houve a segunda alteração contratual, foram consideradas no trabalho. Às folhas 70 a 75 do processo, encontra-se cópia do contrato social de constituição da empresa.

À folha 563, encontra-se o CD contendo a nova planilha de Fluxo de Caixa, demonstrando todas as alterações ocorridas.

No mesmo CD, encontra-se a planilha denominada “Transferências dos Sócios” onde estão relacionadas todas as transferências realizadas pelos sócios, enquanto efetivamente sócios da Autuada, ou seja, quando seus nomes constavam nos contratos sociais da Autuada. Assim foram relacionadas as transferências dos sócios Luiz Carlos de Souza e Aron Piterman, para a Autuada, a partir da constituição da empresa, cujas origens foram comprovadas através de cópias dos extratos bancários e TED's. (Grifou-se).

Observa-se da planilha denominada “Anexo 1 – Planilha de aportes + empréstimos”, acostada às fls. 233/236, que contempla o período julho e 2015 a novembro de 2016, no que se refere ao período abordado no presente Auto de Infração, verifica-se a informação de valores relativos à “integralização de capital”, ocorridas nos dias 07/11/16 e 23/11/16, no montante de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) e R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), respectivamente, informando o número da conta creditada (Banco Itaú), a primeira sem identificação e a segunda como “crédito a favor de Marcos Ezequiel de Moura Lima”.

Entretanto, não consta das cópias dos extratos bancários da referida conta, acostada pelos Impugnantes (fls. 475/477), os valores de depósitos ou TEDs a crédito do Banco Itaú, nas datas e valores acima relacionados.

Portanto, não restou demonstrada a efetiva entrada dos recursos na conta Caixa/Bancos.

A Autuada argumenta que empréstimos de sócios para suprimentos de caixa da empresa são normais e legais e que a própria Fiscalização reconheceu a existência de aquisição de equipamentos destinados ao ativo fixo do setor produtivo da Impugnante, de operações de mútuo e de aumento de capital, sendo estas hipóteses de não incidência do ICMS.

Entende que eventual ausência de registro contábil de operações não poderia acarretar presunção absoluta de que houve circulação de mercadorias entre as pessoas que aportaram capital e a que recebeu a respectiva quantia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Responde o Fisco que todas as transferências realizadas pelos sócios da empresa, enquanto sócios, constantes do contrato social da empresa, foram consideradas no trabalho como “entradas adicionais não informadas no DAPI”.

No tocante ao argumento que os aportes de capital foram declarados à Junta Comercial do Estado de Minas Gerais através do ato societário correspondente de aumento de capital, este não merece prosperar.

Verifica-se dos contratos sociais registrados na Junta Comercial que os chamados aportes efetuados pelos denominados sócios investidores, estranhos ao contrato social da empresa, não foram informados no contrato social da Multi Colchões, nem no momento da sua realização e nem após sua realização. Somente, quando da ocorrência da segunda alteração contratual, em 07/10/16, foi informado o aumento do capital social da Multi Colchões, que passou de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) para o valor de R\$ 1.650.000,00 (um milhão seiscentos e cinquenta mil reais), devido à deliberação das novas sócias ingressantes à sociedade: MAZAL e CONPAR.

Em que pese as alegações de empréstimos realizados pelos sócios, não foram trazidos aos autos qualquer documento que comprovasse as referidas operações. Tampouco os registros contábeis de tais obrigações assumidas pela Autuada.

Tampouco pode afastar a acusação fiscal o argumento de que a ausência de registro contábil ou a mera irregularidade formal contábil não pode trazer para o contribuinte a assunção de obrigação tributária.

Cabe esclarecer que não houve qualquer exigência fiscal relacionada às operações de aquisição de equipamentos para o setor produtivo da empresa ou sobre a integralização do capital social da empresa. O que houve foi a reconstituição do Caixa Equivalente que resultou na constatação da existência de saldo credor da conta Caixa, fato que autoriza a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, consoante o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

É cediço que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Formalidades da escrituração contábil

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

2.

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

a) em idioma e em moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

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.

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 compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”. (Grifou-se).

(...)

(Grifou-se).

Constata-se que os Impugnantes não foram capazes de ilidir a acusação fiscal anexando, aos autos, prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se inclusive o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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

Diante das irregularidades, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os administradores da Autuada, com fulcro no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, art. 135, inciso III do CTN, e em observância ao subitem 1.8.2 da Portaria SRE nº 148/15 e o contabilista, nos termos do art. 21, inciso XII, e § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Alegam os Impugnantes que os Coobrigados devem ser excluídos do polo passivo, visto que ausentes os pressupostos para sua admissibilidade, uma vez que não restou demonstrada pelo Fisco a prática de eventual ato de infração previsto no art. 135 do CTN. Destacam a Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça cujo entendimento é que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Refutam também a responsabilidade atribuída ao contabilista, por entender que apenas o fato deste ter sido contador da empresa, por si só, não gera sua responsabilidade, uma vez que não existem provas da imputação feita pelo Fisco quanto a atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Entretanto, não lhes cabe razão.

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 ele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

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:

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Código Tributário Nacional

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.

(...)

(Grifou-se).

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Desse modo, os administradores respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participam das deliberações e dos negócios da empresa.

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

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula 430, por não se tratar de simples o inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induvidoso, no caso, que os administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão deles no polo passivo da obrigação tributária.

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.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos administradores da Autuada, bem como do contabilista, com base no art. 21, § 2º, inciso II e § 3º da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, de acordo com a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 557/563, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 22 de julho de 2021.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

CS/P