

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.807/21/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001373235-80  
Impugnação: 40.010149199-31 (Coob.), 40.010149200-93 (Coob.)  
Impugnante: Carla Leão (Coob.)  
CPF: 087.075.976-06  
Link Contabilidade & Consultoria Ltda. (Coob.)  
CNPJ: 08.791536/0001-84  
Autuado: Cláudio Júnio Soares  
IE: 001611900.00-11  
Coobrigado: Cláudio Júnio Soares  
CPF: 086.346.756-37  
Proc. S. Passivo: Antônio Roberto Winter de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os coobrigados respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, incisos II e III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Imputação de responsabilidade pelo crédito tributário à empresa de contabilidade com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, por falta de previsão legal para a sua inclusão, exclui-se do polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR.** Constatou-se, mediante análise da escrita contábil da conta “Caixa”, existência de saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Constatado o ingresso de recursos sem comprovação de origem em contas bancárias, não contabilizadas, após o cotejo dos valores nelas

creditados com as vendas declaradas pela Autuada, 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, c/c o art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, 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 01/07/17 a 31/12/18, apurada mediante a constatação de saldo credor na conta “Caixa”, conta tipicamente devedora, bem como pela existência de recursos em conta corrente bancária não escriturada nos livros contábeis, sem origem comprovada e sem lastro em documentos fiscais (omissão de receitas).

Tais constatações autorizam a presunção de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96 e 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.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada Carla Leão apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 368/418. Acosta os documentos de fls. 428/484.

A empresa Link Contabilidade & Consultores Ltda ME, apresenta, também tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 491/531. Acosta documentos às fls. 532/646, incluindo a mídia de fls. 619, contendo os arquivos com os documentos da empresa autuada para escrituração fiscal.

As Impugnantes apresentam argumentos comuns e outros específicos para cada situação do Coobrigado na autuação.

Em linhas gerais são os seguintes argumentos.

Alegam a nulidade do Auto de Infração, visto que o ato administrativo do lançamento padece de vícios insanáveis, uma vez que não reúne os substratos exaurientes necessários à constatação de que houve falta de recolhimento do imposto. Muito menos fundamentos cabais para atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário às Impugnantes, tendo se fundamentado o Fisco, para atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário à Impugnante, Carla Leão, pelo simples fato de ter sido encontrado uma procuração por instrumento público, como constou no relatório fiscal e à Link Contabilidade, apenas pelo fato de ser a Contadora da empresa.

Alegam que a autuação em questão não respeita os princípios da ampla defesa e da estrita legalidade, pois não descreve a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento, destacando o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Diz que a fundamentação legal (ou motivação do ato administrativo) não substitui a fundamentação fática, de modo, que, *in casu*, não há fato gerador pormenorizado, o que torna nulo o lançamento.

Sustentam que a Fiscalização cria a presunção de irregularidade com base na conta “Caixa”, em face de alegados recursos não contabilizados na escrita fiscal, no entanto, não utiliza qualquer outro critério para amparar a autuação fiscal. Portanto, não se desincumbe da responsabilidade de averiguar os fatos e atribuir a correta responsabilidade a quem de fato possui.

Segundo a Coobrigada Carla Leão, a Fiscalização não lhe oportunizou apresentar informações e documentos e também não se ateve ao fato que levou à realização da Procuração e, menos ainda, se a mesma chegou a ser utilizada.

Já a Link Contabilidade alega que o Fisco também não a oportunizou a apresentar informações e documentos, sendo que a Intimação fora direcionada à empresa autuada, e, ainda que tivesse sido direcionada à Contabilidade, a exigência foi para informações e documentos que seu cliente não lhe forneceu.

Diante disso, entendem que foi cerceado o direito à defesa das Impugnantes.

Arguem que o Fisco, com base apenas na conta “Caixa” presumiu que houve saídas desacobertas de documentação fiscal, bem como a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS.

Sustentam que a conta bancária da empresa não pode ser suficiente para corroborar a tese do Fisco. Verifica-se que todo o Auto de Infração é embasado em valores em conta bancária, que, segundo o Fisco, não foi informada a origem.

A Coobrigada Carla Leão sustenta que o fato de o Fisco ter se baseado unicamente na movimentação financeira da empresa, o levou a presumir também a responsabilidade desta pelo crédito tributário, com base na procuração da empresa outorgando poderes para a Impugnante referente, especificamente, à conta bancária, sem sequer ter se desincumbido de fazer prova de que a Impugnante fez uso da mesma, ou que tenha praticado atos em desconformidade com o cargo que ocupava na empresa ou com os ditames legais. E que a Impugnante não teve oportunidade de esclarecer sua função na empresa, ou a razão pela qual tinha uma procuração específica.

Já a contabilidade alega que apenas com base na movimentação financeira da empresa, não há como presumir atribuição de responsabilidade de terceiro, no caso, a Contabilidade, como se esta de alguma forma tivesse contribuído para a prática descrita pelo Fisco, qual seja falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS. E, ainda, que não lhe foi dada a oportunidade de apresentar informação ou documento que pudesse justificar que as informações fiscais transmitidas foram as que o seu cliente lhe transmitiu.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduzem que o Fisco trabalhou com atos discricionários e com ausência de técnica, de forma a criar interpretações, suposições e presunções, não se atendo à materialidade das provas e documentos.

Asseveram que, pela leitura do relatório fiscal, verifica-se não há fundamento que justifique a presunção apontada. A materialidade de ilícito não pode ser presumida, deve ser provada, e que o ônus da prova, tratando-se de acusação de prática de ato ilícito, mesmo tributário, compete sempre a quem acusa ou afirma.

Transcrevem o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e dizem que o lançamento tributário tem a função de dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, o que não aconteceu na lavratura do presente Auto de Infração.

Ressaltam ainda que é imprescindível o exaurimento de todas as fontes de provas possíveis e que os agentes fiscais agiram em franco desacordo com a lei e a Constituição Federal, o que caracteriza o cerceamento à defesa.

Alegam que não existe no ordenamento jurídico a inversão do ônus da prova em matéria tributária, por se tratar de prova diabólica, e, portanto, impossível de se comprovar.

Assim, entendem que, sendo o ônus da prova da Administração, e, não havendo prova cabal e irrefutável das imputações atribuídas às Impugnantes, não tendo o Fisco se desincumbido do seu ônus de fazer prova das acusações, e, ainda, diante da negativa que impediram às Impugnantes de retransmitir os arquivos solicitados, a norma deve ser aplicada de forma benéfica ao contribuinte ou terceiro responsabilizado, sendo impreterível a anulação do Auto de Infração.

Afirmam que as multas aplicadas tem caráter nitidamente confiscatório, em afronta ao inciso IV do art. 150 da CF/88. Requer a sua redução ao patamar de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto apurado.

A Coobrigada Carla Leão (mandatária), alega ser ilegítima a sua inclusão como Coobrigada no Auto de Infração, uma vez que estaria em desacordo com o inciso II do art. 135 do CTN, pelas seguintes razões, em apertada síntese:

- a corresponsabilidade está subordinada à prática de atos de abuso de gestão e violação da lei, incumbindo-se o Fisco de demonstrar que a mandatária/empregada assim tenha agido;

- não pode o mandatário ou mesmo empregado, ser eleito corresponsável pelo pagamento do passivo tributário em apreço, principalmente quando a autuação fiscal parte de uma fiscalização realizada com base unicamente em conta “Caixa” da empresa,

- da apreensão realizada, “nenhum documento ou informação é concreta e válida para corroborar com a Fiscalização, que imputa a responsabilidade à empresa, sócio, contabilidade e à Impugnante, por ser mandatária, utilizando-se unicamente de presunção”;

- a fundamentação para a Fiscalização incluir a Impugnante no polo passivo da autuação é, tão somente, uma procuração pública, lavrada em março de 2018 e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentada ao Banco Sicoob, em setembro de 2018, para dar acesso à conta bancária, uma vez que trabalhava para a empresa como assistente financeira, e que, apesar de deter poderes ilimitados, a referida procuração é específica;

- a fundamentação legal utilizada pelo Fisco para atribuição de responsabilidade solidária da Impugnante é genérica (art. 135, II do CTN e art. 21, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75), visto que prevê que qualquer pessoa é solidariamente responsável pelo recolhimento de impostos e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo;

- para atribuição de responsabilidade tributária, é fundamental que haja previsão legal expressa e específica; principalmente, no caso em que terceiros alheios ao fato impositivo do tributo, poderão ser responsabilizados pelo pagamento do tributo, multa e juros, sem, contudo, ter participado sequer do fato jurídico tributário que ensejou a exigência do tributo;

- não consta da peça fiscal a descrição de qualquer ato ou conduta ilícita que tenha sido praticada pela Impugnante, para ensejar a sua responsabilização;

- no período de 08/01/18 a 30/01/19 foi funcionária da empresa autuada, porém, sem registro na carteira de trabalho, no cargo de assistente financeira, fato este comprovado pela Reclamatória Trabalhista Processo nº 0010916-67.2019.5.03.0148, em trâmite na Vara de Trabalho de Pará de Minas, na qual pleiteia o reconhecimento de vínculo empregatício;

- no período anterior à 08/01/18, sequer tinha conhecimento da empresa Cláudio Junio Soares, não tendo contato comercial ou empregatício com esta;

- considerando período em que trabalhou para a empresa autuada (08/01/18 a 30/01/19), o período autuado (01/07/17 a 31/12/18) e o período em que fez uso da procuração (04/09/18 a dezembro de 2019), se fosse o caso de ser responsabilizada, seria somente pela proporção da autuação relativa a setembro a dezembro de 2019. Acosta o documento emitido pelo Sicoob - “Ficha Proposta de Abertura de Conta Pessoa Jurídica” - datado de 04/09/18, com vistas a comprovar que o sócio efetivamente incluiu a Impugnante como “procuradora” somente nesta data, em que pese a Procuração ter sido lavrada em 08/02/18;

- a mera alegação de que a Impugnante era “mandatária”, por si só não autoriza a presunção de que a mesma teria “domínio do fato” e, muito menos, de que teria, de alguma forma, concorrido para a suposta infração, uma vez que era mera funcionária da empresa, sem poder de decisão nas supostas infrações imputadas;

- os poderes amplos e irrestritos se referem à conta bancária, conforme listados: movimentar conta bancária, emitir borderôs, requisitar saldos e extratos, efetuar depósitos e retiradas, movimentar conta corrente sem cartão, ajustar condições de empréstimos, emitir e assinar recibos, dentre outras, sendo tais que atividades não são capazes de responsabilizar a Impugnante pelo crédito tributário, como pretende o Fisco;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- jamais teve a incumbência ou obrigação de administrar a conta bancária, controlar entradas e sua origem e, muito menos, fazer o que bem entendesse com as finanças da empresa;

- o Fisco não trouxe aos autos nenhum outro documento ou fundamento para responsabilizar a Impugnante pelo crédito tributário, tais como: cheques, promissórias, contratos;

- de acordo com o art. 128 do CTN, a lei ordinária deve, na indicação de terceira pessoa (responsável), verificar sua vinculação ao fato gerador, ou seja, a pessoa deve estar necessariamente ligada ao fato gerador de forma clara, nítida, insofismável;

- o dolo que gera a “responsabilidade pessoal” e a culpa que gera a “responsabilidade solidária” são detectáveis, em relação à ação das mesmas pessoas, sendo o dolo específico, além disso, perceptível também em relação às pessoas adicionadas aos arts. 135 e 137;

- a existência da procuração que a empresa outorgou à Impugnante caracteriza hipótese não prevista no art. 134 do CTN, que não cuida de mandatários, mas poderia, em tese, caracterizar a hipótese do inciso II do art. 135, se houvesse “prática de ato com excesso de poderes” ou “infração de lei”;

- o Auto de Infração não demonstrou ter havido “dolo” na falta de recolhimento de tributos, visto que cuida de hipótese de ausência de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, ou seja, de “culpa” e não de “dolo”. Ao considerar a Impugnante “corresponsável”, sugere-se que a responsabilidade mencionada acima é “solidária” e não “pessoal”.

- dolo não se presume, devendo-se, aplicar, rigorosamente, o princípio da tipicidade em direito tributário, que exige plena conformação da norma à situação concreta;

- tampouco estaria demonstrado o “excesso de poder”, já que foi mencionada a falta de recolhimento do tributo, sem que o mandatário tenha obrigação ou poderes expressos para fazê-lo.

Em relação à empresa individual “Carla Leão”, constituída em 04/05/18, afirma que tinha como objeto social, dentre outras, as atividades de transporte rodoviário de cargas, serviço de armazenagem de mercadorias em geral por conta de terceiros, comércio atacadista de gêneros alimentícios etc., e que levou alguns meses para colocá-la em funcionamento, se restringindo à sua autuação como prestadora de serviço de distribuição de mercadorias aos adquirentes, fazendo-o em veículo próprio.

Relata que foi realizada, pelos Fiscais da DF/Divinópolis, em 05/12/18, apreensão de computadores e documentos no endereço da empresa “Carla Leão”, onde encontraram mercadorias pertencentes à empresa “Cláudio Júnio Soares”. E, da análise dos arquivos e documentos apreendidos, os Fiscais concluíram que se referiam a terceiro: Cláudio Júnio Soares – (IE: 001.611900.00-11). Sobre esse fato a Impugnante argumenta que mantinha vínculo (empregatício e de prestação de serviço de distribuição e transporte) com a empresa Autuada. Destaca que nunca existiu entre elas qualquer vínculo societário ou de gestão administrativa ou financeira.

Argui que foi surpreendida com a ação fiscal, na apreensão dos computadores, já que não sabia das práticas comerciais da empresa autuada, senão o que se referia aos pagamentos que tinha que realizar.

Ressalta que as empresas CARLA LEÃO e CLÁUDIO JUNIO SOARES são distintas, de segmentos distintos, em que pese a empresa Carla Leão tenha realizado alteração de seu CNAE, em dezembro de 2018, após ter sido autuada (PTA 02.00021733-110), e por orientação equivocada do Fisco.

Sustenta que o Fisco poderia realizar uma fiscalização efetiva da ocorrência do fato gerador, comparando movimentações financeiras com os recibos de pagamento e controle de entradas da empresa, caso tivesse solicitado à Impugnante. Mas que agora, não tem mais acesso aos arquivos e documentos, o que a impossibilita até mesmo de produzir sua defesa.

Enumera 11 pontos do trabalho fiscal, que, ao seu entender, demonstrariam a ilegalidade da exigência fiscal, que, resumem os argumentos já apresentados.

Requer a produção de prova pericial contábil com a finalidade de demonstrar a veracidade dos fatos, aludidos na impugnação. Para tanto, apresenta quesitos às fls. 412/413, bem como, indica assistente técnico.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, inclusive a juntada de documentos.

Requer a procedência da impugnação.

A empresa responsável pela contabilidade da Autuada, Link Contabilidade & Consultores Ltda ME, apresenta, os seguintes argumentos, que justificariam a sua exclusão do polo passivo da autuação.

Sustenta que a Fiscalização fundamenta a corresponsabilidade da Impugnante com base no art. 21 § 3º da Lei nº 6.763/75, dispositivo que a subordina à prática de atos com dolo e má-fé, cuja demonstração incumbe ao Fisco.

Assevera que à margem dessa comprovação, a Contabilidade não pode ser eleita como corresponsável, principalmente quando a autuação parte de uma fiscalização realizada com base, unicamente, na conta Caixa da empresa, sendo que, da apreensão realizada, “nenhum documento ou informação é concreta e válida para corroborar com a fiscalização e imputar a responsabilidade à Impugnante/Contabilidade, utilizando-se unicamente de presunção”.

Refuta a fundamentação adotada pela Fiscalização que consta do relatório fiscal, no qual afirma que fora vislumbrado uma ação conjunta entre a empresa e o profissional contábil, o que se pode chamar de conluio.

Afirma que não consta da peça fiscal a descrição de qualquer intenção de dolo ou má-fé que tenha sido praticada pela Impugnante, para ensejar a sua responsabilização, tendo se limitado o Fisco a afirmar, de forma lacônica, que “a contabilização foi feita com lançamentos divergentes da realidade dos extratos bancários e/ou não apresentou os documentos idôneos que conformassem tal operação”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argui que “lançamento divergente” e/ou “não apresentou os documentos idôneos” são práticas completamente distintas.

Alega que não há nos autos um único documento que corrobore a tese de que a Contabilidade estaria de conluio com a empresa autuada, não sendo interesse de a contabilidade deixar de prestar informações.

Assevera que é parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, visto que não contribuiu para a alegada falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do imposto. Sequer possui conhecimento dos fatos que estão sendo imputados, não possui acesso à conta bancária da empresa para confrontar informações, em que pese já ter solicitado a empresa o extrato, sem ter tido resposta.

Alega que a fundamentação utilizada pelo Fisco para atribuição de responsabilidade solidária da Impugnante é genérica (art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75), visto que prevê que qualquer pessoa é solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto e acréscimos alegais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando pratica atos com dolo ou má-fé referente ao imposto devido e não recolhido.

Sustenta que, para atribuição de responsabilidade tributária, é fundamental que haja previsão legal expressa e específica; principalmente, no caso em que terceiros alheios ao fato imponível do tributo, poderão ser responsabilizados pelo pagamento do tributo, multa e juros, sem, contudo, ter participado sequer do fato jurídico tributário que ensejou a exigência do tributo.

Alega que a imputação de responsabilidade à Contabilidade nos moldes apresentados pelo Fisco, além de arbitrária, viola o direito regular de ampla defesa e contraditório, uma vez que a Impugnante sequer sabe quais as condutas que lhe está sendo imputada.

Sustenta que o contador/empresa de contabilidade registra, por meio de lançamento contábeis, fatos pretéritos, ou seja, o que ocorreu na parte financeira da empresa, sem ao menos saber se o fato ocorreu de forma lícita ou ilícita.

Alega que a fiscalização ocorreu com base nos livros contábeis da empresa. Assim, se a contabilidade tivesse praticado ato com dolo, não teria contabilizado os pagamentos feitos pela Impugnante sem recursos financeiros, que nesse caso, não seriam identificados pelo Fisco. Nesse caso, agiu de modo inverso, demonstrando claramente a incorreção da Autuada, no sentido de deixar de emitir documentos que registrassem as vendas efetuadas no período. Assim, não se poderia responsabilizar a Impugnante como coobrigada.

Transcreve decisões deste E. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais que decidiu nesse sentido (Acórdãos nºs 3.498/09/CE; 22.772/17/1ª; 4.487/15/CE e 2.1724/14-1ª).

Destaca que, conforme disposição expressa do art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, a responsabilidade solidária é atribuída ao Contabilista ou responsável pela empresa prestadora de serviços de contabilidade quando há ato por eles praticado com dolo ou má-fé, o que não se encontra suficientemente provado nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que não cabe ao contabilista emitir juízo de valor sobre os documentos apresentados pela empresa, julgando se são ou não idôneos e que o Contador deve apenas registrar e declarar os lançamentos de seu cliente.

Destaca que o Fisco utilizou apenas as informações da conta Caixa, a qual quem tinha acesso era seu o cliente Cláudio Junio Soares, empresa autuada, que não compartilhou com a Impugnante as informações, em que pese ter recebido as orientações da Contabilidade para fazê-lo.

Sustenta que não há como responsabilizar o Contador pela sonegação tributária se não comprovado que esse tinha poderes para decidir sobre o recolhimento ou não de tributos.

Aduz que foi incluída a empresa de contabilidade como Coobrigada e não o contabilista, com fundamento no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da Lei nº 6.7963/75, sendo que esta última impõe, textualmente, responsabilidade ao contabilista (responsabilidade pessoal).

Assevera que nenhum dos artigos do CTN, consta o contador, o contabilista ou a empresa de contabilidade como responsável solidário pelo pagamento da obrigação tributária, notadamente o art. 134 que enumera os responsáveis solidários.

Destaca que o inciso I do art. 124 do CTN preceitua que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, donde se extrai que o elemento definidor é o interesse comum, o que não restou configurado no caso dos autos.

Assevera que o inciso II do art. 124 do CTN prescreve que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei e, nesse sentido, o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, que elevou à condição de responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade. Entretanto, a inclusão da empresa de contabilidade, extrapola a previsão legal objetiva, sendo que a inclusão da empresa de contabilidade no polo passivo da obrigação tributária vincula diretamente inúmeros outros profissionais de contabilidade a ela ligados.

Informa que a empresa de contabilidade celebrou contrato de prestação de serviços profissionais nas áreas de escrituração fiscal, contábil e departamento pessoal, em 10/06/10, com a empresa Cláudio Junio Soares, tendo consignando no contrato em questão a previsão expressa de “não se responsabiliza por qualquer ato inidôneo praticado pelo contratante” e de “as orientações dados pelo contratado deverão ser, rigorosamente, seguidas pelo contratante, eximindo-se o primeiro das consequências da não observância do seu cumprimento” .

Informa ainda que já rompeu a relação existente entre o cliente e a ora Impugnante, em razão da ausência de informações contábeis da empresa que dificulta, senão impossibilita a escrituração fiscal e contábil, tendo notificado extrajudicialmente a mesma para cobrança de honorários de prestação de serviços, em setembro de 2019, e quanto à rescisão do contrato, em 01/10/19 (conforme AR anexa e cópia da notificação – Anexo III).

Destaca que a empresa Link Contabilidade e Consultoria Ltda presta aos seus clientes todas as informações e orientações relevantes para envio das informações e documentos contábeis necessários para que a Contabilidade realize a escrituração fiscal e contábil.

Anexa, à peça defensiva, diversos e-mails com orientações e esclarecimentos prestados à empresa e ao sócio Cláudio Junio Soares (Anexo VII), o que comprova a diligência da Impugnante no cumprimento de suas obrigações. Destaca o e-mail datado de 10/01/18, no qual a Impugnante enviou orientações à empresa, destacando que deveriam ser enviados todos os extratos bancários, documentos fiscais, boletos, guias pagas de impostos, para a contabilidade.

Acosta também declarações de seus clientes que confirmam a idoneidade da contabilidade e demonstram que esta, em momento algum agiu com má-fé ou dolo, com qualquer intenção de fraudar ou ludibriar o Fisco.

Destaca que não tinha acesso à conta bancária da empresa e sequer aos extratos bancários que, por vezes foram solicitados, tendo a empresa se mantido inerte.

Assevera que, em relação às intimações 001/2019 e 002/2019, a Contabilidade entrou em contato com o Sr. Cláudio Junio Soares, que, em que pese ter ciência destas, manteve-se inerte. E, em 14/05/19, após assinar o termo de “Opção por Comunicação Eletrônica”, em resposta à Intimação 002/2019, informou que as notas fiscais constantes no Anexo 1 da Intimação 2 realmente não foram escrituradas e não constam nos arquivos, tendo sido possivelmente extraviadas dentro da empresa (Anexo X).

Informa que, em resposta à Intimação 003/2019, a Contabilidade, após conseguir algumas informações com o sócio da empresa autuada, como o *Relatório de Movimento de Entradas – analítico*, emitido em 12/08/19, preparou uma planilha com a descrição da origem de valores recebidos na conta 3.079.001-8, Coop.: 4024-7 do Sicoob. Referida planilha foi entregue em mãos ao Sr. Cláudio Junio Soares para que o mesmo a apresentasse à Secretaria de Fazenda para atendimento à Intimação. Anexa à Impugnação a Intimação e a mencionada planilha.

Conclui que, tais documentos e informações demonstram que, a todo o momento, a Impugnante tentou fazer com que seu cliente tomasse as providências exigidas.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, inclusive a juntada de documentos.

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 656/670, refuta as alegações da Defesa.

Esclarece que o Relatório Fiscal, anexado ao Auto de Infração, apresenta a justificativa detalhada e o embasamento legal utilizado pelo Fisco para inclusão da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Coobrigada Carla Leão, mandatária, o qual transcreve, bem como o disposto no inciso II, art. 135, e no art. 124, da Lei nº 5.172/66 (CTN) e o art. 21, § 2º da Lei 6.763/75.

Argui que a eleição da Coobrigada está de acordo com a legislação, eis que os dispositivos legais citados no relatório do Auto de Infração prevêm claramente a responsabilização do mandatário e aos autos foi anexado o instrumento de Procuração que comprova essa condição atribuída à Coobrigada pela empresa autuada.

Discorre sobre a procuração outorgada à Coobrigada e sobre o Relatório Técnico nº 02/2019 (ERAD) que constatou fundamentaram a inclusão da Coobrigada.

No tocante ao argumento quanto ao período em que teria efetivamente exercido os poderes outorgados na Procuração, e ao período que teria trabalhado na empresa, foi constatado na diligência fiscal em seu estabelecimento, dados de vendas da empresa autuada do período de abril de 2017 a Dezembro de 2018, conforme consta no relatório, às fls. 328 do PTA.

Quanto ao arguido de que os fundamentos legais acerca da responsabilidade tributária seriam genéricos, não tem razão a Impugnante, pois tanto o inciso II do art. 135 do CTN como o § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 são claros ao dispor sobre a responsabilização por obrigação tributária atribuída ao mandatário. E, no caso em questão, a mandatária, além de ser responsável por representar o titular da conta bancária (omitida da escrituração contábil) para realizar operações financeiras junto ao banco, também possuía uma empresa, na qual emitia as Notas Fiscais da empresa autuada.

Conclui o Fisco, que assim, ficou caracterizada a prática de infração de lei por parte da Coobrigada, correspondente à emissão de notas fiscais de terceiros, no caso, em seu estabelecimento.

Destaca que, embora a Procuração não fizesse referência à obrigação de pagar tributos, declarar entradas em escrituração fiscal, ou prestar conta dos depósitos recebíveis, e confrontar com as notas de venda, como argui a Impugnante, constatou-se, nos arquivos apreendidos em seu estabelecimento, a existência de banco de dados com as vendas efetuadas pela empresa autuada. Ora, se lhe era do conhecimento o volume de vendas declaradas e o volume de recursos movimentados pela empresa no seu setor financeiro, não pode a mesma alegar desconhecimento da conduta adotada pela empresa autuada de omitir dados com o intuito de recolher menos imposto.

Assevera que, ao contrário do alegado, consta no Auto de Infração todos os elementos elencados no art. 89 do RPTA. O fato gerador pormenorizado foi minuciosamente descrito nos relatórios fiscais e nas planilhas e anexos do PTA, a fundamentação da autuação está amplamente elencada no campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração e a motivação está expressa no campo “Relatório”.

Afirma que as saídas desacobertadas não foram apuradas por meio de suposições, mas sim das informações da escrituração contábil e de documentos referentes à movimentação bancária da Contribuinte (extratos bancários). O trabalho fiscal está alicerçado na existência de saldos credores na expressão real da conta contábil Caixa, conta esta de natureza devedora, e na constatação da existência de conta

bancária mantida à margem da escrituração contábil. Trata-se de fatos que autorizam a presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, haja vista o § 3º do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02.

Ressalta que o Fisco, de posse dos extratos bancários, intimou a Contribuinte, mas este não logrou comprovar a origem de todos os recursos recebidos em conta bancária, apresentando somente a planilha intitulada "Origem de valores recebidos na conta (...) do Sicoob", referente a boletos liquidados de NFe emitidas no período de 07/2018 a 11/2018. A Contribuinte também não comprovou e nem justificou qual a razão de possuir saldo credor em sua conta "Caixa".

Destaca que os recursos sem origem comprovada, ingressados em conta bancária da empresa, foram confrontados com os valores registrados como receita bruta de vendas declarada no período, conforme planilha anexada às fls. 21 do PTA. As diferenças tributáveis, tanto relativas aos saldos credores da conta Caixa como aos Recursos sem origem comprovada ingressados no Banco, foram demonstradas na Planilha 5 (fls. 25/26), sobre as quais recaem as exigências fiscais.

Aduz que o levantamento fiscal levado a efeito admite prova em contrário, a cargo do sujeito passivo, para ilidir a denominada "presunção *juris tantum*". Ou seja, no caso em apreço, o ônus da prova é da empresa autuada, que poderia ilidir a acusação fiscal mediante anexação aos autos de prova objetiva e inquestionável, com documentação idônea, da regularidade da escrituração contábil e da origem dos recursos mantidos à margem da contabilidade. Entretanto, conforme já salientado, tal prova não foi produzida pela empresa.

Ressalta que a documentação bancária utilizada para a apuração do crédito tributário, assim como os dados da escrituração contábil do período, encontra-se carreada aos autos em sua totalidade. Além destes, constam quadros demonstrativos e documentos que evidenciam, de fato, as receitas de vendas da empresa autuada.

Sustenta que não tem razão as Impugnantes quanto à alegação de cerceamento de defesa, visto que lhes foi oportunizado exercerem sua plena defesa, mediante intimação da lavratura do Auto de Infração, tendo sido concedido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 117 do RPTA.

Finalmente, a alegação de que as multas aplicadas e os juros têm caráter confiscatório não foi apreciada, em face do disposto no art. 110, inciso I, do RPTA.

Opina pelo indeferimento do pedido de realização de prova pericial, visto que a irregularidade apontada é de natureza objetiva e os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como as informações enviadas pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

No tocante à inclusão da Link Contabilidade & Consultoria Ltda, como Coobrigada, informa que o relatório fiscal anexado ao Auto de Infração, também apresenta a justificativa do Fisco para inclusão da Coobrigada, o qual transcreve, bem como a fundamentação legal (fls. 07/15 do PTA).

Aduz que as irregularidades que ensejaram a autuação dizem respeito a atos praticados pela empresa autuada, mas com a participação direta da empresa de

contabilidade, pois esta agiu intencionalmente ao lançar os registros contábeis de forma a ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal). Trata-se de ato ilícito cometido pela Contabilidade, e, em assim sendo, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato.

Destaca que, conforme consta no relatório fiscal anexado ao Auto de Infração, sendo a conta *Caixa* de natureza tipicamente devedora, ao registrar os pagamentos efetuados pela Contribuinte no seu controle de Caixa que resultaram em saldo credor na conta “Caixa”, infere-se, pela própria técnica contábil, que tais pagamentos estavam sendo realizados com recursos não contabilizados na escrita fiscal e sem origem comprovada. Na prática contábil é de conhecimento do profissional que faz a escrituração que, qualquer lançamento na escrita fiscal ou contábil da empresa há que estar lastreado em documento idôneo que confirme a operação ali mencionada. Os valores lançados como pagamentos de fornecedores, salários, impostos e outros, a crédito da conta “Caixa”, serão comprovados por documentos formais que atestem tanto a entrega destes recursos quanto a sua origem.

Sustenta que a Impugnante Link Contabilidade anexou declarações de seus clientes, com o intuito de demonstrar que preza pela excelência dos serviços que presta e de demonstrar também que não agiu de má-fé, com dolo ou ainda com intenção de fraudar o Fisco. Entretanto, essas declarações não alcançam eximi-la de sua responsabilidade, principalmente, no que tange aos sucessivos saldos credores de Caixa constatados na escrituração contábil da Autuada.

Reapresenta os argumentos já expostos quanto ao atendimento aos requisitos elencados no art. 89 do RPTA e quanto à autorização legal para presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal, a partir da existência de saldos credores na conta Caixa, e na constatação da existência de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 675/708, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a Coobrigada Link Contabilidade & Consultores Ltda ME do polo passivo da obrigação tributária, em razão de falta de previsão legal.

#### **Da Reclamação interposta pela Autuada e Coobrigado Cláudio Junio Soares**

A Autuada e o Coobrigado Cláudio Junio Soares apresentam, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 709/735.

A Repartição Fazendária, às fls. 744, nega seguimento à impugnação apresentada por constatar sua intempestividade.

Tendo em vista tal decisão, a Autuada e o Coobrigado Cláudio Junio Soares apresentam, por procurador regularmente constituído, Reclamação às fls. 746/757.

A Repartição Fazendária, em manifestação de fls. 769, ratifica o indeferimento.

### **Da Decisão da 3ª Câmara**

Em sessão de 09/03/21 “ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em indeferir as Reclamações. Pelos Reclamantes, sustentou oralmente o Dr. Otávio Nilton Pereira Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.”

Acórdão 23.700/21/3ª, fls. 776/779.

---

### **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**

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

As Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios insanáveis, pois entendem que o lançamento não reúne os substratos exaurientes necessários à constatação de que houve falta de recolhimento do imposto, muito menos fundamentos cabais para atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário às Impugnantes.

Afirmam que o lançamento se baseia em presunções, não tendo o Fisco se desincumbido da responsabilidade de averiguar os fatos e atribuir a correta responsabilidade a quem de fato possui. Além de não ter sido oportunizado às Impugnantes apresentar informações e documentos que pudessem esclarecer ou justificar as condutas adotadas.

A Coobrigada mandatária alega que o Fisco não se ateve ao fato que motivou à realização da Procuração e, menos ainda, se a mesma chegou a ser utilizada.

A Empresa de contabilidade, por sua vez, sustenta que as intimações realizadas pelo Fisco foram direcionadas à empresa autuada, e, ainda que tivesse sido direcionada à Contabilidade, foram solicitadas informações e documentos, os quais o seu cliente não lhe forneceu.

Entendem que a autuação em questão não respeita os princípios da ampla defesa e da estrita legalidade, pois não descreve a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento, contidos no disposto no art. 89 do RPTA. E que a fundamentação legal (ou motivação do ato administrativo) não substitui a fundamentação fática, de modo, que, *in casu*, não há fato gerador pormenorizado, o que torna nulo o lançamento.

Asseveram que, de acordo art. 142 do CTN, o lançamento tributário tem a função de dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, o que não aconteceu na lavratura do presente Auto de Infração.

Assim sendo, entendem imprescindível o exaurimento de todas as fontes de provas possíveis, enquanto os agentes fiscais agiram em franco desacordo com a lei e a Constituição Federal, o que caracteriza o cerceamento à defesa.

A Impugnante Link Contabilidade alega que responsabilidade a ela atribuída, nos moldes apresentados pelo Fisco, além de arbitrária, viola o direito regular de ampla defesa e contraditório, uma vez que a Impugnante sequer sabe quais as condutas que lhe está sendo imputada.

Entretanto, razão não lhes assiste, conforme se verá.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA 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;

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).

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 RPTA.

Verifica-se que, além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 07/16), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja a saída de mercadorias desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante a constatação de existência de saldo credor na expressão real da conta “Caixa”, bem como de recursos em conta corrente bancária não escriturada nos livros contábeis, sem origem comprovada, presunção autorizada pelo disposto no pelo disposto no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Ao contrário do arguido, os fundamentos legais para inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária estão claramente descritos tanto no relatório do Auto de Infração, no campo “Infringências/Base Legal”, quanto no Relatório Fiscal, bem como as condutas que motivaram tal inclusão (fls. 11/15), o que será oportunamente transcrito.

Todas as infringências e penalidades encontram-se capituladas, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 89, do RPTA, bem como foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Induidoso que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Ao contrário do alegado, foi oportunizado às Impugnantes à ampla defesa e o esclarecimento das condutas, bem como analisados os documentos apresentados.

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

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

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

A Impugnante Cláudia Leão requer a produção de prova pericial contábil como forma de comprovação de suas alegações. Para tanto, apresenta quesitos às fls. 412/413, bem como, indica assistente técnico.

Os quesitos apresentados pela Impugnante tratam de questões sobre o confronto da movimentação financeira da empresa com a escrituração fiscal, dos extratos bancários com a escrituração contábil (quesitos 1,2 e 3), sobre a identificação de prática de atos pela Impugnante e documentos a ela relacionados (quesitos 4, 5, 9 e 10), cálculo da proporcionalidade do crédito tributário em relação ao período de set/2018 a dez/2018 (quesito 6) e cálculos de penalidades (quesitos 7 e 8).

Como se vê, todos os quesitos demandam análise dos documentos acostados aos autos.

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos e documentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/07/17 a 31/12/18, apurada mediante a constatação de saldo credor na conta “Caixa”, conta tipicamente devedora, bem como pela existência de recursos em conta corrente bancária não escriturada nos livros contábeis, sem origem comprovada e sem lastro em documentos fiscais (omissão de receitas).

Tais constatações autorizam a presunção de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal pelo disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96 e art. 194, § 3º do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, para o polo passivo da obrigação tributária, o sócio-administrador Cláudio Junio Soares, a Sra. Carla Leão, detentora de procuração com amplos poderes de gestão e o contabilista da empresa autuada, com fundamento no art. 124, inciso I e II e parágrafo único, e art. 135, incisos II e III do CTN, e art. 21, § § 2º e 3º da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 27), Relatório Fiscal (fls. 07/15), Planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário (fls. 17/26); Intimações fiscais (fls. 29/33), Declaração de Receita Bruta – Simples Nacional (fls. 80/82); cópias dos extratos bancários (fls. 84/161); mídia eletrônica (fls. 162) contendo a escrituração contábil digital; Relatório de Plano de Contas (fls. 165/172), Relatório de Saldos Mensais das contas contábeis (fls. 174/ 214); Declaração do Contribuinte (fls. 216/217); Documentos apresentados pelo Contribuinte (fls. 219/316); Procuração (fls. 321/322); Relatório Técnico ERAD/Divinópolis nº 02/2019 (fls. 327/351).

Cabe inicialmente registrar que a empresa Cláudio Junio Soares – ME, CNAE-F 4639-7/01 – Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, foi intimada, via postal, por meio das intimações nºs 001/2019, 002/2019 e 003/2019 (fls. 29/31), as quais retornaram, conforme Aviso de Recebimento (fls. 76), o que ensejou a realização de diligência fiscal, *in loco*. Tendo sido constatada a inexistência de atividade no endereço cadastrado na SEF/MG, foi bloqueada a Inscrição Estadual, em 15/05/19.

Após contato com o contador da empresa, foi assinado pelo Contribuinte o Termo de Opção por Comunicação Eletrônica e apresentados os documentos solicitados na intimação nº 001/2019 (arquivos eletrônicos de Escrituração Contábil Digital – ECD, extratos bancários das contas correntes mantidas pela empresa em instituições bancárias, relativos aos exercícios de 2017 e 2018).

Em resposta à intimação nº 002/2019, sobre a falta de registro de documentos fiscais de entradas em seus livros Registro de Entradas, o Contribuinte declarou que *“as notas fiscais constantes do Anexo 1 da Intimação 2 realmente não foram escrituradas e não constam nos arquivos, possivelmente foram extraviadas dentro da empresa”* (fls. 216).

Da análise da Escrituração Contábil Digital – ECD da Contribuinte constatou-se a existência de saldo credor na conta Caixa, em diversos meses, nos exercícios de 2017 e 2018.

Destaque-se que os valores de saldos credores constam da expressão real da conta “Caixa”, registrados de forma acumulada, conforme se observa dos relatórios mensais, obtidos da ECD (fls. 174/175). Portanto, o Fisco elaborou a Planilha 04 – Recomposição da conta Caixa (fls. 23/24), com apuração dos saldos credores no período de julho a novembro de 2017 e nos meses de fevereiro, março, abril, agosto, setembro e dezembro de 2018.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificou-se, também, a existência de conta corrente mantida junto à instituição bancária (Banco Sicoob), em nome da pessoa jurídica, a qual se encontrava à margem da escrituração contábil.

Constatou o Fisco que não constava do Plano de Contas da empresa a conta “Bancos Conta Movimento”, no grupo Ativo Circulante – Disponibilidades, bem como não se encontravam registrados os lançamentos contábeis correspondentes aos valores recebidos na conta bancária retro citada (Sicoob).

Diante disso, o Fisco intimou a Autuada a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a origem desses recursos ingressados na conta corrente de sua titularidade no Banco Sicoob.

Conforme relatado pelo Fisco, a Contribuinte apresentou apenas alguns documentos referentes ao período de 07/2018 a 11/2018. Diante disso, o Fisco elaborou as planilhas anexas, confrontando os valores recebidos na conta bancária (Planilha nº 01- fls. 17/18), com os recursos declarados pela Contribuinte, no período (Planilha nº 02 - fls. 19/20), obtendo os recursos sem origem comprovada (Planilha 03 – fls. 21).

Os valores apurados de saldo credor da conta Caixa e de recursos sem comprovação de origem (Banco) foram levados para a Planilha 05 – Demonstrativo da Receita não oferecida à tributação (fls. 25), para apuração do ICMS devido.

Em face da falta de esclarecimentos pela Autuada, bem como da não apresentação de documentos hábeis capazes de esclarecer lançamentos contábeis, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, com fulcro no disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02. Confira-se:

### Lei nº 6.763/75

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

§ 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:

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto 3.000/99, alterado pelo Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

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

Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

Depósitos bancários

Art. 299. **Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito** ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96 dispõe que se caracterizam como omissão de receita os valores creditados em conta corrente cuja comprovação da origem destes recursos não se der por meio de documentação hábil e idônea, *in verbis*:

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 42. Caraterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Grifou-se).

As ora Impugnantes alegam que o Fisco não poderia presumir saídas desacobertas de documentos fiscais com base apenas na conta “Caixa”. Assim como, a conta bancária da empresa não pode ser suficiente para corroborar a tese do Fisco, sem qualquer outro indício ou prova hábil a comprovar que houve a pretendida sonegação imputada.

Defendem que a materialidade de ilícito não pode ser presumida, deve ser provada e que o ônus da prova, tratando-se de acusação de prática de ato ilícito tributário, compete sempre a quem acusa ou afirma.

Alegam que não existe no ordenamento jurídico a inversão do ônus da prova em matéria tributária, por se tratar de prova diabólica, e, portanto, impossível de se comprovar. Sendo o ônus da prova da Administração, e, não tendo esta se desincumbido do seu ônus de fazer prova das acusações, e, ainda, diante da negativa que impediram às Impugnantes de retransmitir os arquivos solicitados, a norma deve ser aplicada de forma benéfica ao contribuinte ou terceiro responsabilizado, sendo impreterível a anulação do Auto de Infração.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na Conta “Caixa” ou equivalente autoriza a presunção de saída de mercadoria ou de prestação de serviço tributáveis desacobertadas de documento fiscal.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo equais 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, como dito, ao Sujeito Passivo. Ao Fisco cabe provar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

As presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstra decisões adiante:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

(...)

ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

(...)

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Poderiam as Impugnantes ilidirem a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Logo, correta a exigência do ICMS incidente sobre as operações, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, apenando o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido:

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

(...)

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

Por sua vez, a Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pelo Fisco, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

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

### **Sujeição Passiva**

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária:

- o sócio-administrador com fulcro no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75 e Portaria nº 148/2015;

- a mandatária Carla Leão, detentora de procuração com amplos poderes de gestão, com fulcro no art. 124, inciso II e art. 135, inciso II, ambos do CTN, e art. 21, §, inciso I da Lei nº 6.763/75; e

- o contabilista da empresa autuada, com fundamento no art. 124, incisos I e II do CTN, art. 1.177 do Código Civil e art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

A mandatária Carla Leão alega ser ilegítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Alega que a fundamentação utilizada pelo Fisco, com fulcro no art. 135, II do CTN e art. 21, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, para atribuição de responsabilidade solidária da Impugnante é genérica, visto que prevê que qualquer pessoa é solidariamente responsável pelo recolhimento de impostos e acréscimos alegais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Assevera que a corresponsabilidade está subordinada à prática de atos de abuso de gestão e violação da lei, incumbindo-se o Fisco de demonstrar que a mandatária/empregada, efetivamente, assim tenha agido.

Entende que não pode o mandatário ou mesmo empregado ser eleito corresponsável pelo pagamento do passivo tributário em apreço, principalmente quando a autuação fiscal parte de uma fiscalização baseada unicamente na conta “Caixa” da empresa, sendo que, da apreensão realizada, *“nenhum documento ou informação é concreta e válida para corroborar com a fiscalização, que imputa a responsabilidade à empresa, sócio, contabilidade e à Impugnante, por ser mandatária, utilizando-se unicamente de presunção”*.

Sustenta que a responsabilidade pessoal de mandatários é medida excepcional, admitida apenas quando demonstrado, o preenchimento dos requisitos previstos no art. 135 do CTN, ou seja, exige que o mandatário tenha praticado ato ilícito ou com excesso de poderes, o que não seria o caso.

Alega que o fato de o Fisco ter se baseado unicamente na movimentação financeira da empresa, o levou a presumir também a responsabilidade da Impugnante pelo crédito tributário, com base em procuração da empresa, outorgando-lhe poderes referentes, especificamente, à conta bancária, sem sequer ter se desincumbido de fazer prova de que a Impugnante fez uso da mesma, ou que tenha praticado atos em desconformidade com o cargo que ocupava na empresa ou com os ditames legais.

Aduz que não consta da peça fiscal a descrição de qualquer ato ou conduta ilícita que tenha sido praticada pela Impugnante, para ensejar a sua responsabilização, tendo se limitado o Fisco a afirmar que a Impugnante é “mandatária” por possuir procuração, outorgada pela empresa Cláudio Junio Soares, lavrada em março de 2018 e apresentada ao Banco Sicoob em setembro de 2018, para dar acesso à Impugnante à conta bancária.

Sustenta que a Impugnante foi funcionária da empresa autuada, no período de 08/01/18 a 30/01/19, sem registro em carteira, no cargo de assistente financeira. Tal fato se comprovaria por meio da Reclamatória Trabalhista Processo nº 0010916-67.2019.5.03.0148, em trâmite na Vara de Trabalho de Pará de Minas, na qual pleiteia o reconhecimento de vínculo empregatício.

Afirma que antes de 08/01/18 não tinha conhecimento ou qualquer relação comercial ou empregatícia com a empresa Cláudio Junio Soares. E que, considerando o período em que trabalhou para a Empresa (08/01/18 a 30/01/19), o período autuado (01/07/17 a 31/12/18) e o período em que fez uso da procuração (04/09/18 a dezembro

de 2019), se fosse o caso de ser responsabilizada, seria somente pela proporção da autuação relativa a setembro a dezembro de 2019.

Diz que comprova o fato de que o sócio efetivamente incluiu a Impugnante como “procuradora” em 04/09/18, o documento emitido pelo Sicoob - “Ficha Proposta de Abertura de Conta Pessoa Jurídica” - datado de 04/09/18.

Sustenta que a própria existência da procuração caracteriza hipótese não prevista no art. 134 do CTN, que não cuida de mandatários, mas poderia, em tese, caracterizar a hipótese do inciso II do art. 135, se houvesse “prática de ato com excesso de poderes” ou “infração de lei”.

Entende que o Auto de Infração não demonstrou ter havido “dolo” na falta de recolhimento de tributos, visto que cuida de hipótese de ausência de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, ou seja, de “culpa” e não de “dolo”. Ao considerar a Impugnante “corresponsável”, sugere-se que a responsabilidade mencionada acima é “solidária” e não “pessoal”.

Argumenta que o dolo não se presume, devendo-se, aplicar, rigorosamente, o princípio da tipicidade em direito tributário, que exige plena conformação da norma à situação concreta.

Alega que, tampouco estaria demonstrado o “excesso de poder”, já que foi mencionada a falta de recolhimento do tributo, sem que o mandatário tenha obrigação ou poderes expressos para fazê-lo.

Cabe esclarecer que, ao contrário do alegado pela Impugnante, as condutas praticadas pela mandatária que motivaram a sua inclusão no polo passivo da autuação foram devidamente fundamentadas pelo Fisco, conforme transcrito do Relatório Fiscal (fls. 13/14):

*“Inclusão do mandatário: Carla Leão CPF: 087.075.976-06 como coobrigado no Auto de Infração:*

*Incluímos o mandatário do contribuinte como coobrigado do crédito tributário tendo em vista vislumbrarmos uma ação conjunta entre a empresa e o mandatário. Dado que, observamos no subitem 4.1.2 dos autos, o ingresso de recursos sem origem comprovada na conta bancária nº(...)do SICOOB, mantida à margem da escrituração contábil, sendo o mandatário acima identificado, nomeado e constituído para agir em seu nome, com amplos e ilimitados poderes para representá-lo junto à Cooperativa de crédito de livre admissão de Pará de Minas Ltda.- SICOOB ASCICRED, na referida conta corrente, conforme procuração emitida pelo cartório do 2º ofício de notas de Pará de Minas, anexa aos autos.*

(...)

*- Em diligência fiscal realizada junto à empresa: Carla Leão – IE: 003.185067-0030, em 05/12/2018, foram apreendidos computadores e documentos, que ao serem averiguados na ERAD - DF/Divinópolis, os arquivos obtidos se referiam a terceiros: Cláudio Júnio Soares – IE: 001.611900-0011.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Em seguida, solicitamos ao cartório procurações relacionadas às empresas citadas acima, visto que o fato sugeria haver na empresa Carla Leão um controle de vendas das mercadorias do Contribuinte: Cláudio Júnio Soares. Tendo sido enviado ao fisco, a procuração onde o Contribuinte nomeia Carla Leão (Mandatário) para agir em seu nome Cláudio Júnio Soares (Mandante), com amplos e ilimitados poderes para representá-lo junto à Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Pará de Minas Ltda. – SICOOB ASCICRED, inscrita no CNPJ N°: 01.009.908/0001-29, agência de Pará de Minas (4034), na conta corrente n° (...), emitida pelo cartório do 2º ofício de notas de Pará de Minas;

- Ao analisarmos a escrituração fiscal e contábil e documentos fiscais e subsidiários do contribuinte, apuramos a irregularidade apontada no item 4.1.2, referente sonegação de impostos por parte dos envolvidos no ingresso de recursos sem origem comprovada, na conta bancária citada acima.

- Destacamos ainda, que na procuração emitida pelo cartório de 2º ofício de notas de Pará de Minas, consta informado que foram devidamente alertados pela tabeliã sobre as consequências da responsabilidade civil e penal que ali assumia.

Pelo exposto não nos restou alternativa senão atribuir-lhe a condição de coobrigado, visto estar cristalina a participação intencional do mandatário.”

Conforme se verifica, a Sra. Carla Leão foi incluída como Coobrigada em face da constatação da existência de Procuração Pública (fls. 321/322), outorgando amplos e irrestritos poderes para representar a empresa Cláudio Júnio Soares –ME junto à Cooperativa de Crédito Sicoob, nas operações relacionadas à conta corrente, objeto do item 4.1.2 do PTA (Ingresso de recursos sem origem comprovada), outorgada em 08/03/18.

Além disso, mediante diligência realizada na empresa Carla Leão – I.E. 003.185067-0030, da em 05/12/18, foram apreendidos computadores e documentos relacionados à empresa Cláudio Júnio Soares, indicando o controle desta em relação às operações daquela.

Registre-se que foram realizados procedimentos de copiagem dos arquivos digitais armazenados nos computadores apreendidos no estabelecimento da empresa Carla Leão, pelo grupo da Estação Regional de Auditoria Digital – ERAD da Delegacia Fiscal de Divinópolis, conforme descrito no Relatório Técnico n° 02/2019, de fls. 327/329.

Informa o citado Relatório Técnico sobre o conteúdo digital dos computadores apreendidos que “os dados manipulados pelo sistema aplicativo eram referentes unicamente às notas fiscais emitidas em nome de terceira empresa. Trata-se do contribuinte “CLÁUDIO JUNIO SOARES – ME, IE.: 001.611900.00-11”, os quais corresponde às informações transmitidas à Receita Estadual.

Conclui a análise do ERAD que “O sistema aplicativo comercial apresentou informações de emissão de notas fiscais do contribuinte “Cláudio Júnio Soares – ME”. (...) O fato sugere que no próprio estabelecimento do contribuinte visitado, isto é, na empresa “Carla Leão – CPF 087.075.976-06”, havia o controle de

*vendas de mercadorias armazenadas em seu galpão, mas utilizando a empresa “Cláudio Júnior Soares – ME” para emissão de notas fiscais eletrônicas”.*

Foram acostados vários relatórios gerados a partir dos computadores apreendidos no estabelecimento da empresa “Carla Leão”, que se referem aos controles gerenciais da empresa Cláudio Junio Soares, acostados às fls. 330/351 dos autos.

Como se vê, o embasamento adotado pelo Fisco não se fundamenta apenas na existência da procuração outorgando poderes para a Impugnante, referente especificamente à conta bancária, mas na comprovação da efetiva realização de atos na condução das atividades comerciais da Autuada pela mandatária, ora coobrigada.

Resta clara a participação da Coobrigada Carla Leão na condução dos negócios da empresa, não como mera funcionária, como pretendeu fazer crer, mas como gestora dos negócios. Tanto que exercia o controle das atividades da empresa autuada dentro do estabelecimento de outra empresa de sua titularidade.

Assim sendo, não prosperam os argumentos de que era uma simples funcionária, e que não tinha a incumbência ou obrigação de administrar a conta bancária, ou decidir sobre as finanças da empresa.

Não se trata de presunção de que a mesma teria “domínio do fato” ou de que a mandatária teria concorrido para a suposta infração, mas sim, da efetiva comprovação de que exercia os poderes outorgados pela procuração.

Tampouco pode afastar a responsabilidade da Impugnante o argumento de que a empresa individual “Carla Leão”, constituída em 04/05/18, se restringiu à sua autuação como prestadora de serviço de distribuição de mercadorias aos adquirentes, por meio de veículo próprio.

Ao contrário, confirma a tese do Fisco o fato de a própria Impugnante reconhecer que “os agentes fiscais localizaram mercadorias pertencentes à empresa Cláudio Júnio Soares na empresa Carla Leão que detinha a posse das mesmas para realização da distribuição”, sem, contudo, apresentar qualquer documento para comprovar a suposta prestação de serviço.

Cabe destacar ainda que, conforme exposto pelo Fisco, foi constatado, na diligência fiscal em seu estabelecimento, dados de vendas da Autuada, relativo ao período de abril de 2017 a Dezembro de 2018, conforme consta no relatório, às fls. 328 do PTA, derrubando por terra o argumento que, sefosse o caso de ser responsabilizada, seria somente pela proporção da autuação relativa a setembro a dezembro de 2019.

Tampouco tem razão à Impugnante quanto à incorreção da capitulação legal para imputação da responsabilidade da mandatária.

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. Veja-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, destaca-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 – fls. 174)

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

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

A legislação tributária estabelece que, quando existe infração à lei tributária, há responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, administradores, diretores, mandatários, dentre outros, na dicção do art. 135, incisos II e III, do CTN, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII, § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75, dispõe:

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:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

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.

(...)

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

Essa sistemática necessita, evidentemente, de decisão gerencial, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista na legislação.

Induidoso que os Coobrigados (sócio-administrador e mandatário) tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão deles no polo passivo da obrigação tributária.

Vê-se, portanto, que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Não obstante o sócio-administrador não tenha sido apresentado defesa, importa comentar que este responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, o qual efetivamente participa das deliberações e responde pelos negócios da empresa.

No tocante à empresa responsável pela escrituração contábil, a inclusão no polo passivo da autuação se fundamenta no art. 124, incisos I e II do CTN, no art. 1.177 do Código Civil e art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante Link Contabilidade alega que a fundamentação utilizada pelo Fisco para atribuição de responsabilidade solidária da Impugnante é genérica (art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75), visto que prevê que qualquer pessoa é solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando pratica atos com dolo ou má-fé referente ao imposto devido e não recolhido.

Assevera que à margem dessa comprovação, a Contabilidade não pode ser eleita como corresponsável, principalmente quando a autuação parte de uma fiscalização realizada com base, unicamente, na conta Caixa da empresa, sendo que, da apreensão realizada, *“nenhum documento ou informação é concreta e válida para corroborar com a fiscalização e imputar a responsabilidade à Impugnante/Contabilidade, utilizando-se unicamente de presunção”*.

Defende que para a atribuição de responsabilidade tributária é fundamental que haja previsão legal expressa e específica, principalmente, no caso em que terceiros alheios ao fato impositivo do tributo, poderão ser responsabilizados pelo pagamento do tributo, multa e juros, sem, contudo, ter participado sequer do fato jurídico tributário que ensejou a exigência do tributo.

Argumenta que, entretanto, não consta da peça fiscal a descrição de qualquer intenção de dolo ou má-fé que tenha sido praticada pela Impugnante, para ensejar a sua responsabilização, tendo se limitado o Fisco a afirmar, de forma lacônica, que *“a contabilização foi feita com lançamentos divergentes da realidade dos extratos bancários e/ou não apresentou os documentos idôneos que conformassem tal operação”*.

Alega que as afirmativas fiscais são práticas completamente distintas (lançamento divergente e falta de apresentação de documentos).

Aduz que não poderia fornecer documentos não recebidos do seu cliente. E que não tem intenção alguma de fraudar o Fisco ou causar prejuízo aos seus clientes.

Portanto, seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, visto que não contribuiu para a alegada falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do imposto.

Nesse ponto, não tem razão a Impugnante.

O disposto no art. 124, inciso II do CTN prescreve que *“são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”*.

Nesse sentido a responsabilidade do contabilista encontra-se expressa no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75.

Vale aqui 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)

Cabe esclarecer que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco esclarece no Relatório Fiscal as razões para inclusão da empresa no polo passivo da autuação, conforme transcrito do Relatório Fiscal (fls. 11/13):

“(…)

*Inclusão do contabilista como coobrigado no Auto de Infração:*

*Incluimos o contador do contribuinte como coobrigado do crédito tributário tendo em vista vislumbrarmos uma ação conjunta entre a empresa e o profissional contábil, o que podemos chamar de conluio. Dado que, observamos nos subitens 4.1.1 e 4.1.2, a contabilização foi feita com lançamentos divergentes da realidade dos extratos bancários e/ou não apresentou os documentos idôneos que confirmasse a operação mencionada, quando dos questionamentos feitos através das nossas intimações fiscais (...)*”

Por outro lado, alega a Contabilidade que a fiscalização ocorreu com base nos livros contábeis da empresa. Assim, se a contabilidade tivesse praticado ato com dolo, não teria contabilizado os pagamentos feitos pela Impugnante sem recursos financeiros, que nesse caso, não seriam identificados pelo Fisco. Nesse caso, agiu de modo inverso, demonstrando claramente a incorreção da Autuada, no sentido de deixar de emitir documentos que registrassem as vendas efetuadas no período. Assim, não se poderia responsabilizar a Impugnante como coobrigada.

Defende a Impugnante que não cabe ao contabilista emitir juízo de valor sobre os documentos apresentados pela empresa, julgando se são ou não idôneos e que o Contador deve apenas registrar e declarar os lançamentos de seu cliente. E que o Fisco, para apuração do ilícito tributário, utilizou apenas as informações da conta “Caixa”, a qual quem tinha acesso era seu o cliente Cláudio Junio Soares, empresa autuada, que não compartilhou com a Impugnante as informações, em que pese ter recebido as orientações da Contabilidade para fazê-lo.

Informa a Contabilidade que celebrou contrato de prestação de serviços profissionais com a empresa Cláudio Junio Soares, que previa expressamente que o contratado não se responsabiliza por atos inidôneos praticados pelo contratante, e as orientações dadas pelo contratado deveriam ser, rigorosamente, seguidas pelo

contratante, eximindo o contratado, das consequências pela não observância de tais orientações.

Diz já rompeu o contrato em razão da ausência de informações contábeis da empresa que dificulta, senão impossibilita, a escrituração fiscal e contábil, tendo notificado extrajudicialmente a mesma para cobrança de honorários de prestação de serviços e da rescisão do contrato de prestação de serviços.

Apresenta diversos e-mails com orientações e esclarecimentos prestados à empresa e ao sócio Cláudio Junio Soares, o que comprovaria a diligência da Impugnante no cumprimento de suas obrigações, bem como declarações de seus clientes que confirmam a idoneidade da contabilidade e demonstram que esta, em momento algum agiu com má-fé ou dolo, com qualquer intenção de fraudar ou ludibriar o Fisco.

Destaca que não tinha acesso à conta bancária da empresa e sequer aos extratos bancários que, por vezes foram solicitados, tendo a empresa se mantido inerte.

Por seu turno, sustenta o Fisco que, sendo a conta *Caixa* de natureza tipicamente devedora, ao registrar os pagamentos efetuados pelo Contribuinte no seu controle de Caixa que resultaram em saldo credor na conta “Caixa”, infere-se, pela própria técnica contábil, que tais pagamentos estavam sendo realizados com recursos não contabilizados na escrita fiscal e sem origem comprovada. Na prática contábil é de conhecimento do profissional que faz a escrituração que, qualquer lançamento na escrita fiscal ou contábil da empresa há que estar lastreado em documento idôneo que confirme a operação ali mencionada. Os valores lançados como pagamentos de fornecedores, salários, impostos e outros, a crédito da conta “Caixa”, serão comprovados por documentos formais que atestem tanto a entrega destes recursos quanto a sua origem.

Destaca o Fisco que tais as declarações de clientes não alcançam eximi-la de sua responsabilidade, principalmente no que tange aos sucessivos saldos credores de Caixa constatados na escrituração contábil da Autuada.

Noutra toada, a Impugnante destaca que foi incluída a empresa de contabilidade como coobrigada e não o contabilista, com fundamento no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, sendo que esta última impõe, textualmente, responsabilidade ao contabilista (responsabilidade pessoal).

Assevera que o inciso II do art. 124 do CTN prescreve que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei e, nesse sentido, o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, que elevou à condição de responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade. Entretanto, a inclusão da empresa de contabilidade extrapola a previsão legal objetiva, sendo que vincula diretamente inúmeros outros profissionais de contabilidade a ela ligados.

Como afirmado, a responsabilidade do contabilista encontra-se expressa no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(Destacou-se)

Todavia, no caso dos autos, não foi o contabilista eleito como Coobrigado, mas sim, **a empresa de contabilidade Link Contabilidade & Consultores Ltda ME**.

Importa observar que o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Nesse sentido, referido art. 21, § 3º, da Lei n.º 6.763/75 dispõe que “*são 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.*”

Portanto, exercendo a competência ditada pelo art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, a lei mineira elevou à condição de responsáveis o “**contabilista**” ou “**o responsável** pela empresa prestadora de serviço de contabilidade”.

Contudo, nenhuma dessas duas pessoas foram apostas no polo passivo da obrigação tributária, no caso em análise.

Frisa-se que o art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 trata da responsabilidade pessoal do agente, nos casos em que especifica.

Assim, poderia se perquirir sobre a inclusão pessoal do contabilista responsável pela escrita contábil da Autuada. Todavia, considerando os fundamentos legais para sustentar a eleição da Coobrigada, inadmissível que seja responsabilizada a empresa de contabilidade à qual estaria vinculado o contabilista responsável.

Tal medida extrapola a previsão legal objetiva e expressamente disposta pela legislação de regência, a qual visa, apenas e tão somente, imputar responsabilidade a um terceiro em face às condutas por ele perpetradas, imbuídas de dolo ou má-fé.

Dessa forma, entende-se que a Coobrigada, empresa de contabilidade Link Contabilidade & Consultores Ltda ME deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária, uma vez que inexistente o devido respaldo e amparo legal para tanto.

Por fim, ressalte-se que as questões de cunho constitucional alegadas pelas Impugnantes (*princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o Coobrigado Link Contabilidade & Consultores Ltda ME do polo passivo da obrigação tributária, em razão de falta de previsão legal, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Link Contabilidade & Consultoria Ltda, sustentou oralmente o Dr. Jefferson de Castro Pereira e, pela Impugnante Carla Leão, sustentou oralmente a Dra. Mellíssia Bárbara Cerretti Cançado e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Luciene Aparecida Silva Franco.

**Sala das Sessões, 15 de junho de 2021.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**