

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.051/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001788660-65
Impugnação: 40.010151114-74, 40.010151115-47 (Coob.), 40.010151116-28 (Coob.)
Impugnante: Pro Minas Indústria de Alimentos Eireli
IE: 002670799.00-47
Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo (Coob.)
CPF: 038.592.686-35
Sabrina de Freitas Alves (Coob.)
CPF: 027.924.386-30
Proc. S. Passivo: JORGE RICARDO EL ABRAS
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), prevista no art. 980-A do Código Civil, responde 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, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. No caso do presente processo, há comprovação de seus atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Caixa” e/ou equivalente, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, exclui-se as exigências fiscais relativas ao valor lançado pela empresa a título de integralização de capital, tendo em vista que o fato apurado não condiz com a acusação de ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA. Constatação fiscal de falta de escrituração de pagamentos efetuados pela empresa

na aquisição de bem, caracterizando omissão de receita, fato que autoriza a presunção legal 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 art. 196, § 1º, do RICMS/02 e art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante conferência de documentos fiscais e contábeis e arquivos digitais, das seguintes irregularidades verificadas nos exercícios de 2016 e 2017:

- falta de comprovação do pagamento da Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida pela Autuada em 30/05/16, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente a aquisição de bem do ativo imobilizado, não contabilizado no livro Caixa;

- ingresso de recursos na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem, referentes a:

- empréstimo recebido em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), conforme contrato particular de mútuo vencido em 05/07/17, porém ainda em aberto, sem pagamento dos encargos financeiros mensais;
- integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie (dinheiro), sem depósito ou transferência bancária.

Segundo o Fisco, tais irregularidades caracterizam omissão de receita, o que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores) e no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 1º, do RICMS/02 e art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, ocasionando falta de recolhimento de ICMS.

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

A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Sra. Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo, e a contabilista responsável pela contabilidade da Contribuinte, Sra. Sabrina de Freitas Alves, foram incluídas, na condição de Coobrigadas, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por elas praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração – AI (págs. 1/4); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000036245.76, Intimações fiscais e respectivas respostas da Contribuinte, Contrato social (págs. 5/30); Relatório do Auto de Infração – Complementar (págs. 31/32); Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário (págs. 33); Anexo 2 – NF-e – Misturador Horizontal (págs. 34/37); Anexo 3 – Empréstimo (págs. 38/40); Anexo 4 – Livro Caixa-2016 (págs. 41); Anexo 5 – Livro Caixa-2017 (págs. 42); Anexo 6 – Livro Caixa-2018 (págs. 43); Anexo 7 – Livro Caixa-2019 (págs. 44); Anexo 8 – Balancete-30/06/2020 (págs. 45/50); Termos de Intimação e respectivos Documentos de Ciência do Auto de Infração (págs. 51/59).

Da Impugnação

Inconformadas, a Autuada e as Coobrigadas apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 63/94, 111/142 e 163/194, respectivamente, as quais se encontram com o mesmo teor.

Requerem, ao final, que sejam acolhidas as respectivas impugnações apresentadas.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 217/238, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Conforme sessão de julgamento realizada em 23/06/21, o presente processo esteve na 3ª Câmara de Julgamento deste Conselho, que decidiu, em preliminar, à unanimidade, enviar os autos à Assessoria do CCMG, para elaboração de parecer, em razão do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011 (págs. 239).

Por sua vez, a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de págs. 240/241.

Em que pese tenham sido devidamente intimados do referido interlocutório, os Sujeitos Passivos não se manifestaram.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 248/281, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto nos arts. 146 e 147 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

As Impugnantes requerem a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que o Fisco não cumpriu os requisitos mínimos e indispensáveis para a lavratura do Auto de Infração, previstos nos incisos IV e V do art. 89 do RPTA.

Afirmam que tais dispositivos “*impõem à administração pública o dever de descrever com clareza e precisão o fato que motivou a emissão do Auto de Infração, bem como as circunstâncias em que este foi praticado, além da indicação expressa do dispositivo legal infringido*”, sendo que, segundo a Defesa, o Fisco apresentou a descrição dos fatos que motivaram o Auto de Infração “*de forma extremamente lacunosa e imprecisa, dificultando sobremaneira o exercício das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa*”.

Reproduzindo a acusação fiscal, as Impugnantes alegam que o Fisco “*se limitou a indicar a ocorrência de suposta situação não específica de omissão de receitas, nos termos do art. 40 da Lei 9.430/96, aplicável aos tributos estaduais*”:

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Após transcrever referido dispositivo legal, a Defesa destaca que “*existem, portanto, duas infrações previstas no mesmo dispositivo que, apesar de ensejarem na aplicação do mesmo consequente, possuem antecedentes fáticos flagrantemente diferentes: a (i) falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica; e (ii) manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada*”.

Alega, no entanto, que “*ao descrever as infrações apuradas, a autoridade não esclareceu a hipótese legal prevista no antecedente que autorizaria a aplicação da presunção de omissão de receitas*”.

Acrescenta que, “*não bastasse a ausência de delimitação das infrações praticadas, conforme se denota de um cotejo dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, face aos pedidos e conclusões a que chegou o fiscal, também é evidente o vício da motivação do ato administrativo, bem como violação do dever de perseguir a verdade real dos fatos*”.

Complementa que o princípio da verdade material, previsto no art. 142 do CTN, “*prescreve o dever de a administração pública demonstrar a ocorrência do fato gerador de forma completa*”.

Frisa que “*é dever da fiscalização buscar aproximar-se da realidade dos fatos, em estrito cumprimento do seu dever funcional de respeito ao princípio da verdade material, não se contentando com a verdade formal dos fatos*”.

Conclui que “*a conduta do fiscal de, ao verificar a ocorrência de suposta hipótese de presunção legal de omissão de receitas, deixar de empreender todos os esforços e colher todas as provas necessárias para apurar a realidade dos fatos, viola o dever da Administração Pública de buscar a verdade real, motivo pelo qual, merece ser anulado o auto de infração*”.

Entretanto, razão não assiste às Impugnantes, pois 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, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, foram observados.

Observa-se que tanto o Relatório do Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal Complementar, acompanhados das planilhas de apuração do crédito tributário, registram claramente as acusações fiscais de:

- falta de comprovação do pagamento da Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida pela Autuada em 30/05/16, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente a aquisição de bem do ativo imobilizado, não contabilizado no livro Caixa;

- ingresso de recursos na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem, referentes a:

- empréstimo recebido em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), conforme contrato particular de mútuo vencido em 05/07/17, ainda em aberto, sem pagamento dos encargos financeiros mensais;
- integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie (dinheiro), sem depósito ou transferência bancária.

Destaca-se que o Fisco, sempre em busca da verdade material, efetuou intimações à Contribuinte para apresentar diversos documentos, os quais, em decorrência da análise fiscal, subsidiaram o presente trabalho.

Assim, diante da clareza da descrição das acusações fiscais bem como das hipóteses previstas no art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, reproduzidas acima, não há dúvidas sobre qual hipótese que se aplica ao caso em discussão.

Ressalta-se, ainda, que os dispositivos legais capitulados nos autos pelo Fisco, que motivaram o presente lançamento, não se restringem ao art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, como expressado pelas Impugnantes, uma vez que também foi indicado o art. 194, § 3º, da Parte Geral do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 194 (...)

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

*"§ 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."*

(Destacou-se)

Portanto, ao contrário do alegado pelas Impugnantes, o Fisco demonstrou de forma completa a ocorrência dos fatos geradores, cuja acusação guarda pertinência à norma tributária capitulada nos autos, em obediência aos citados dispositivos do RPTA, bem como ao art. 142 do CTN, não havendo o que se falar em vício de motivação do ato administrativo.

Salienta-se que a própria Defesa declara em suas peças impugnatórias que o presente lançamento decorre da constatação fiscal de:

- i. a suposta falta de comprovação do pagamento da nota fiscal de entrada n°. 000009, emitida em 30/05/2016, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente à aquisição de bem do ativo imobilizado não contabilizado no livro caixa;
- ii. ingresso de recursos na conta caixa, sem comprovação de origem, decorrente de empréstimo recebido em 01/12/2016, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais) decorrente de contrato particular de mútuo vencido em 05/07/2017, ainda em aberto, sem pagamento dos encargos financeiros mensais;
- iii. ingresso de recursos na conta caixa, sem comprovação de origem referente à integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/2017, o valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie, sem depósito ou transferência bancária;

Acrescenta-se que as Impugnantes abordaram todos os fatos geradores objeto de autuação, trazendo aos autos argumentos no intuito de refutar as acusações fiscais.

Portanto, indubitável que a Defesa compreendeu e se defendeu claramente das acusações fiscais, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com as situações, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de as Impugnantes discordarem das infringências que lhes são imputadas que acarreta a nulidade do lançamento.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos

legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Pedido de Prova Pericial

As Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de buscar a verdade material dos fatos.

Para tanto formulam os seguintes quesitos:

1º) Queira o Sr. Expert indicar como se deu a operação de compra de bem do ativo imobilizado referente à Nota Fiscal de Entrada nº. 000009.

2º) Queira o Sr. Expert indicar como se deu a operação de integralização do capital da empresa, em 05/10/2017.

3º) Queira o Sr. Expert indicar como se deu a operação de empréstimo da pessoa jurídica, por meio de contrato particular de mútuo.

4º) Queira o Sr. Expert explicitar como se deu o registro contábil das operações supradescritas.

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pelas próprias Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação do trabalho fiscal.

Ressalta-se que os quesitos apontados pela Defesa se atêm a documentos e provas que a Contribuinte, com intuito de ilidir a presunção fiscal de omissão de receita, apresentou ou poderia ter apresentado, inclusive mediante o despacho interlocutório exarado pela Assessoria do CCMG.

Assim, considerando que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, ou poderiam ter sido

apresentadas pela própria Defesa, entende-se que a produção de prova pericial é desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

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

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

Desse modo, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do RPTA:

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;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante conferência de documentos fiscais e contábeis e arquivos digitais, das seguintes irregularidades verificadas nos exercícios de 2016 e 2017:

- falta de comprovação do pagamento da Nota Fiscal de entrada nº 000009 (Anexo 2 do Auto de Infração), emitida pela Autuada em 30/05/16, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente a aquisição de bem do ativo imobilizado, não contabilizado no livro Caixa (vide Anexos 4 a 7 do Auto de Infração);

- ingresso de recursos na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem, referentes a:

- o empréstimo recebido em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), conforme contrato particular de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mútuo vencido em 05/07/17, porém ainda em aberto, sem pagamento dos encargos financeiros mensais (vide Anexos 3 e 8 do Auto de Infração);

- o integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie (dinheiro), sem depósito ou transferência bancária.

Segundo o Fisco, tais irregularidades caracterizam omissão de receita, o que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores) e no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 1º, do RICMS/02 e art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, ocasionando falta de recolhimento de ICMS:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 194

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

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

(...)

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 1º **Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.**

Lei Federal nº 9.430/96

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

(Destacou-se)

Vale reproduzir aqui as informações constantes do Relatório do Auto de Infração - Complementar:

O contribuinte foi incluído no procedimento fiscal auxiliar denominado “exploratório” no final do 1º trimestre de 2020, conforme Ordem de Serviço nº. 08.190003677-31, de 02.01.2020, expedida pela DELEGACIA FISCAL DE DIVINÓPOLIS, na atividade 02.03.01 – Verificação de Contas do Ativo/Disponibilidades.

Inicialmente, a empresa foi intimada a apresentar arquivos da escrituração do livro “Caixa”, em meio físico e digital, contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária, comprovantes de todos os pagamentos e recebimentos efetuados pela empresa (depósitos e transferências bancárias, boletos, duplicatas, recibos, notas promissórias, etc.) e extratos bancários relativamente aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019, conforme intimação via DTe – Domicílio Tributário Eletrônico, encaminhada e , cientificada em 09.03.2020.

Após análise dos documentos apresentados e conciliação com os extratos bancários, o contribuinte foi novamente intimado via DTe, inclusão no SIARE e cientificação em 06.08.2020, para comprovar o pagamento do empréstimo de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), contraído em 01/12/2016, com a Sra. Maria Anita Cecote Cogo, CPF nº. 450.778.279-15, cujo prazo de pagamento estava previsto para 05/07/2017, bem como dos encargos financeiros mensais ou apresentar documentos comprovando que o empréstimo ainda estava em aberto (declarações do IRPF e IRPJ das partes envolvidas, nos exercícios de 2017, 2018 e 2019); justificar o pagamento de parcela de empréstimo contabilizada em 13/11/2018, no valor de R\$ 6.059,00 e apresentar comprovantes de depósitos bancários efetuados na conta corrente da empresa, relacionados com a integralização de capital, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), contabilizado em 05/10/2017.

Em complementação ao termo acima mencionado, o contribuinte foi também intimado a comprovar o pagamento da aquisição do equipamento “Misturador

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Horizontal CM”, através da NFe (Entrada) n°. 000009, de 30/05/2016, junto à Sra. Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), intimação e cientificação em 07.08.2020, via DTe.

Em resposta, a empresa responsável pelo contabilidade do contribuinte, apresentou em 14.08.2020, anexo ao e-mail, cópia do Balancete de 30.06.2020, esclarecendo que o empréstimo no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), ainda se encontrava “em aberto” e que os valores da integralização do capital e a aquisição do equipamento “Misturador Horizontal” foram compensados contabilmente.

O contribuinte não apresentou cópias das declarações do IRPF (Maria Anita – mutuante) e IRPJ da empresa, para comprovar que o empréstimo ainda continuava “em aberto”.

Em 02.10.2020, o contribuinte tomou conhecimento do Termo de Cientificação de encerramento do procedimento auxiliar denominado “Exploratório”, cópia anexada ao e-PTA, também via DTe, com prazo de 10 (dez) para denunciar espontaneamente os indícios de irregularidades apresentados pelo fisco.

Decorrido o prazo acima mencionado, sem pagamento integral ou parcelamento do crédito tributário, lavrou-se o Auto de Início de Ação Fiscal n°. 10.000036245-76, para emissão do Auto de Infração e instauração do contencioso administrativo fiscal.

Diante da constatação de tais irregularidades, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, cujo Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se na planilha constante do Anexo 1 do Auto de Infração.

A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Sra. Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo, e a contabilista responsável pela contabilidade da Contribuinte, Sra. Sabrina de Freitas Alves, foram incluídas, na condição de Coobrigadas, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por elas praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que o Fisco efetuou a análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários da Contribuinte, com base em procedimento tecnicamente idôneo previsto na legislação, especificamente no art. 194, inciso I, do RICMS/02:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Vale destacar que, embora o § 3º do art. 194 do RICMS/02 tenha sido revogado, ele se encontrava vigente à época dos fatos geradores.

Ademais, o mesmo decreto que revogou referido dispositivo, acrescentou o § 2º ao art. 196 do RICMS/02, nos seguintes termos:

DECRETO Nº 47.807, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2019

Altera o Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, no uso de atribuição que lhe confere o inciso VII do art. 90 da Constituição do Estado e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975,

DECRETA:

Art. 1º - O art. 196 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do seguinte § 2º, passando seu parágrafo único a vigorar como § 1º:

“Art. 196 - (...)

§ 2º - **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. 2º - Fica revogado o § 3º do art. 194 do Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Belo Horizonte, aos 20 de dezembro de 2019; 231º da Inconfidência Mineira e 198º da Independência do Brasil.

(Destacou-se)

Conforme bem explicitado no § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75, “*aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais*”.

Portanto, de acordo com a legislação tributária posta, as acusações fiscais encontram-se norteadas por presunção **legal**, cabendo à Contribuinte o ônus de contraditá-la.

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

Trata-se de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas, reiterando, essa prova cabe ao contribuinte, explicitando a origem e efetiva entrega do recurso do ativo bem como a escrituração de pagamentos realizados. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção legal, qual seja a existência de recurso não comprovado na conta “Caixa” ou equivalente e a falta de escrituração de pagamentos.

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

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

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

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

Dessa forma, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o contribuinte da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as seguintes decisões:

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).

ACÓRDÃO Nº 1201-00.249 -07/04/10

EMENTA:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ ANO-CALENDÁRIO: 2002, 2003 CONTA CORRENTE NÃO CONTABILIZADA. LANÇAMENTOS A CRÉDITO NÃO EXPLICITADOS. PRESUME-SE RECEITA OMITIDA A CONTA CORRENTE BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA, QUANDO O INTERESSADO, **APESAR DE INTIMADO, DEIXA DE COMPROVAR A ORIGEM DOS LANÇAMENTOS A CRÉDITO** NELA REALIZADOS.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 103-22.814 – 19/04/07

EMENTA:

“OMISSÃO DE RECEITAS. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA. CRÉDITOS QUE NÃO CONSTITUEM RECEITAS. CARACTERIZAM RECEITAS OMITIDAS OS VALORES CREDITADOS EM CONTA DE DEPÓSITO (OU DE INVESTIMENTO) MANTIDA JUNTO A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, EM RELAÇÃO AOS QUAIS **O TITULAR, REGULARMENTE INTIMADO, NÃO COMPROVE, MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, A ORIGEM DOS RECURSOS** UTILIZADOS NESSAS OPERAÇÕES.

(GRIFOU-SE)

Caso a Defesa não consiga ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovação da origem e efetiva entrega do recurso em exame e da escrituração de pagamentos realizados pela empresa, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA

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.

Destaca-se que, no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como nos Acórdãos nºs 21.806/18/2ª, 22.996/18/1ª e 22.375/20/2ª, com as seguintes ementas:

ACÓRDÃO Nº 21.806/18/2ª

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

(...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 22.996/18/1ª

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

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

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

22.375/20/2ª

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR. CONSTATOU-SE, APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA "CAIXA", SALDO CREDOR EM CONTA TÍPICAMENTE DEVEDORA, E DIFERENÇAS DE SALDOS FINAIS DE EXERCÍCIOS, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS 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 IMPUGNANTE NÃO TROUXE AOS AUTOS QUAISQUER APONTAMENTOS FUNDAMENTADOS NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA, DE FORMA OBJETIVA, DE MODO A CONTRADITAR O LEVANTAMENTO PROCEDIDO PELO FISCO. 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.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA "BANCOS C/ MOVIMENTO", O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º, DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º, DO RICMS/02. 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.

(...)

EM RELAÇÃO AOS RECURSOS INGRESSADOS NA CONTA "CAIXA" A TÍTULO DE "EMPRÉSTIMOS" E COM A FINALIDADE DE "INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL", VERIFICA-SE QUE A CONTRIBUINTE, NÃO OBSTANTE TER SIDO DEVIDAMENTE INTIMADA, NÃO APRESENTOU QUALQUER DOCUMENTO HÁBIL QUE PUDESSE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVIDADE DA ENTREGA DOS NUMERÁRIOS À EMPRESA, IMPLICANDO NA CONCLUSÃO DE QUE TAIS RECURSOS ORIGINARAM-SE DE RECEITAS OMITIDAS.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa destacar, ainda, que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas a todas as entidades, independente da natureza e do porte, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11.

Ressalta-se que referida legislação determina não só que a escrituração contábil seja executada em ordem cronológica como também seja executada com base em documentos que comprovem ou evidenciem os fatos contábeis, com histórico que represente a essência econômica da transação e informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC Nº 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

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.

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

(Destacou-se)

Em suas respectivas peças impugnatórias, as Impugnantes relatam que o Fisco intimou a Contribuinte *“a comprovar o pagamento de empréstimo de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), contraído em 01/12/2016, com a Sra. Maria Anita Cecote Cogo, cujo prazo de pagamento estava previsto para 05/07/2017, bem como dos encargos financeiros mensais”*, e também para, *“caso não fosse possível a apresentação do comprovante de pagamento da obrigação decorrente do contrato de mútuo, demonstrar que o empréstimo contraído ainda estava em aberto”*.

Em atendimento ao solicitado, a Contribuinte apresentou o “Balancete Analítico” do período de janeiro a junho de 2020 (Anexo 8 do Auto de Infração), demonstrando que o empréstimo contraído ainda se encontrava “em aberto”:

As Impugnantes asseveram que a Fiscalização, *“por entender que a justificativa apresentada não se mostrava suficiente, lavrou-se Auto de Infração, fundamentado na previsão de presunção de omissão de receita, constante do art. 40 da Lei 9.430/96, sem, todavia, ser demonstrado pelo Ilmo. auditor fiscal, que a realidade da empresa se amoldava à referida hipótese legal, o que, frisa-se, nem poderia ser feito, ante a regularidade dos registros da empresa”*.

Reproduzindo referido dispositivo legal (art. 40 da Lei nº 9.430/96), as Impugnantes alegam que, *“para valer-se da presunção o Fisco Estadual deveria comprovar a ocorrência de (i) falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, e/ou (ii) obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”*, sendo que, *“no caso em tela, nenhuma das hipóteses ocorreu”*.

Argumentam que, *“conforme mencionado durante a fiscalização e reconhecido pelo próprio fiscal, a obrigação decorrente do contrato de mútuo não foi quitada pela contribuinte, dessa forma, não houve pagamento realizado ao mutuante que não tenha sido escriturado”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

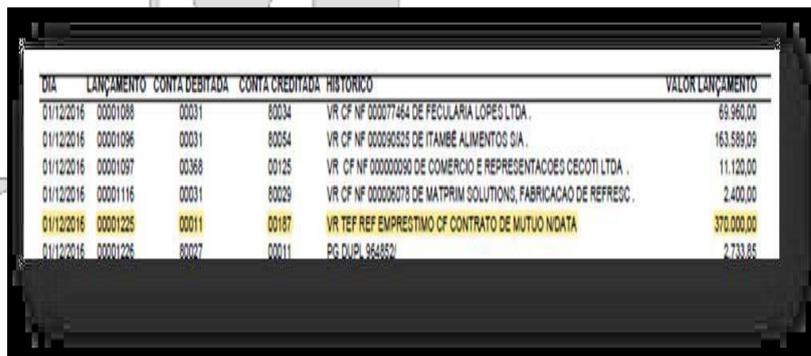
Pontuam que, “para ilidir tal alegação seria necessário que houvesse algum indício de que a mutuante tenha recebido o valor”, contudo “o fiscal não trouxe qualquer prova ou, no mínimo, indício capaz de levar à conclusão de que, em algum momento o pagamento tenha sido efetuado e não tenha sido contabilizado”.

Acrescentam que “a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que a obrigação constante da escrituração da empresa não era exigível, limitando-se a indicar que a não apresentação da declaração de imposto de Renda do mutuante seria a forma de comprovar que o débito se encontrava aberto”.

Por fim, fazem as seguintes ponderações:

O negócio jurídico questionado pela fiscalização e utilizado como indício de omissão de receitas, possui causa e foi devidamente registrado no Livro Diário da empresa. Em relação à causa do negócio jurídico, foi apresentado contrato de mútuo, assinado pelas partes e que denota a existência de uma obrigação sinalagmática.

Lado outro, a escrituração da operação se deu de forma regular, sendo efetuado lançamento no Livro Diário da empresa, referente ao mês de dezembro de 2016, encontrando-se registrado da seguinte forma:



DATA	LANÇAMENTO	CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	HISTORICO	VALOR LANÇAMENTO
01/12/2016	00001088	00031	80034	VR CF NF 000077464 DE PECULARIA LOPES LTDA.	69.960,00
01/12/2016	00001096	00031	80054	VR CF NF 000060525 DE ITAMBÉ ALIMENTOS S/A.	163.589,09
01/12/2016	00001097	00368	00125	VR CF NF 000000090 DE COMERCIO E REPRESENTACOES CECOTI LTDA.	11.120,00
01/12/2016	00001116	00031	80029	VR CF NF 000006078 DE MATPRIM SOLUTIONS, FABRICAÇÃO DE REFRESC.	2.400,00
01/12/2016	00001225	00011	00187	VR TEF REF EMPRESTIMO CF CONTRATO DE MUTUO NDATA	370.000,00
01/12/2016	00001226	80027	00011	PG DUPL 364852	2.733,85

Consoante consta dos registros contábeis, houve lançamento a débito na conta do ativo circulante de n°. 00011, referente à conta do Banco Itaú da empresa, e um correlato lançamento à crédito na conta do passivo de n°. 00187, referente aos empréstimos contraídos pela pessoa jurídica.

Dessa maneira, os lançamentos denotam de forma clara existência de um contrato de mútuo, pois houve o ingresso de recursos no ativo da empresa, que resultaram no registro de uma obrigação a ser quitada. Todavia, a referida obrigação não foi quitada pela empresa, sendo que tal informação encontra-se registrada e à disposição da autoridade fiscal, conforme comprovam o balancete analítico de janeiro à junho de 2020 (anexo 8 do Auto de Infração):

0011	EMPRESTIMOS	370.000,00 C	0,00	0,00	370.000,00 C
0012	MARIA ANITA CECOTE COGO	370.000,00 C	0,00	0,00	370.000,00 C

Percebe-se de maneira nítida, por meio do registro contábil mais recente, que há a comprovação da exigibilidade da obrigação registrada no balanço, tudo isso decorrente de uma impossibilidade de a empresa quitar a obrigação contraída, o que jamais constitui fato gerador de obrigação tributária.

Assim, considerando que não existem elementos de prova e indícios sustentados de que ocorreu o fato indiciário da hipótese de omissão de receita por presunção, a cobrança não subsiste.

Contudo, equivocado é o entendimento das Impugnantes de que as exigências fiscais relativas ao recurso ingressado na conta “Caixa” da empresa a título de “empréstimo” se encontram fundamentadas somente no art. 40 da Lei nº 9.430/96, para as quais, segundo a Defesa, o Fisco *“deveria comprovar a ocorrência de (i) falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, e/ou (ii) obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”*.

Conforme já relatado, a acusação fiscal relativa ao citado recurso (“empréstimo”), que se encontra claramente expressa tanto no Auto de Infração como também nas próprias peças de defesa, refere-se a *“ingresso de recursos na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem”*.

Não obstante o Fisco tenha frisado o art. 40 da Lei nº 9.430/96 no Relatório do Auto de Infração, que se refere a algumas hipóteses de omissão de receita, ele indicou claramente que se trata de ingresso de recurso sem comprovação de origem, cuja descrição se amolda perfeitamente ao art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores) bem como ao art. 42 da Lei nº 9.430/96, destacando-se que tais dispositivos foram indicados no tópico relativo a “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 194

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

“§ 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.**”

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 9.430/96

Art. 42. **Caracterizam-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.**

(Destacou-se)

Para a comprovação da origem do “empréstimo” escriturado pela empresa no livro Caixa, a Contribuinte apresentou os documentos constantes do Anexo 3 do Auto de Infração, correspondentes a um “Contrato Particular de Mútuo” e um “Comprovante de Solicitação de TEF”.

Em relação ao citado contrato de mútuo, o Fisco apontou as seguintes observações:

O prazo de pagamento do suposto empréstimo venceu em 05.07.2017, sem pagamento ou renovação do suposto contrato particular de mútuo.

O contrato particular de mútuo foi assinado somente pela Sra. Maria Anita, como mutuante e como mutuária, na qualidade de procuradora da empresa autuada, não constando ainda, assinatura das testemunhas.

(...)

CONTRATO PARTICULAR DE MÚTUO

MUTUANTE:

Nome: Maria Anita Cecote Cogo
Endereço: Rua Itapeçerica, 485 apto. 301 Centro – CEP 35.530-000 - Cláudio/MG
CPF: 450.778.279-15

MUTUÁRIO:

Nome: Pro Minas Indústria de Alimentos EIRELI EPP
Endereço: Qv. Quinca do Dedê, 300 bairro São Francisco – CEP 35.530-000 – Cláudio/MG
CNPJ: 23.788.739/0001-05

têm, entre si, como justo e contratado na melhor forma de direito, o seguinte:

Cláusula 1ª - do valor

O Mutuante entrega, neste ato, ao Mutuário, a importância de R\$370.000,00 (trezentos e setenta mil reais).

Cláusula 2ª - do compromisso

O Mutuário se compromete a devolver a importância acima, no prazo especificados pelas condições abaixo.

Cláusula 3ª - dos encargos

A importância mutuada ficará sujeita a encargos financeiros de 0,5% (um por cento) ao mês.

Cláusula 4ª - do prazo

O Mutuário se compromete a saldar sua obrigação principal, em 01 (uma) parcela, vencível em 05/07/2017.

Cláusula 5ª - da garantia

O Mutuário dá em garantia uma Nota Promissória no valor de R\$370.000,00 (trezentos e setenta mil reais).

Cláusula 6ª - do foro

Ambas as partes elegem o foro desta comarca, com exclusão de qualquer outro, por mais privilegiado que seja, para dirimir quaisquer dúvidas inerentes ao presente instrumento particular.

E por estarem as partes Mutuante e Mutuário, em pleno acordo em tudo o que neste instrumento particular foi lavrado, obrigam-se a cumpri-lo, assinando-o em duas vias de igual teor e forma, juntamente com duas testemunhas.

Cláudio/MG, 01 de Dezembro de 2016.

Maria Anita Cecote Cogo
Maria Anita Cecote Cogo
Mutuante

Maria Anita Cecote Cogo
Pro Minas Indústria de Alimentos Ltda
Mutuário

Testemunha

Testemunha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Independente dessa análise apresentada pelo Fisco, importa registrar que um contrato de mútuo não é prova suficiente para dar legitimidade à operação de empréstimo, não sendo hábil a comprovar a efetiva entrada do correspondente recurso financeiro.

Salienta-se, por oportuno, que é esse o entendimento esposado em decisões dos Tribunais e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada, em que pontuam que o contrato de mútuo, por si só, não comprova a origem e efetiva entrega do recurso financeiro:

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

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

(GRIFOU-SE)

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

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

(...)

DE FATO, ESTE TRIBUNAL JÁ TEVE A OPORTUNIDADE DE SEDIMENTAR O ENTENDIMENTO DE QUE O EMPRÉSTIMO FEITO À EMPRESA POR SEU SÓCIO, PARA SUPRIMENTO DE CAIXA, DEVE SER CABALMENTE DEMONSTRADO, COMPROVANDO-SE NÃO SÓ A ORIGEM DO NUMERÁRIO, MAS TAMBÉM SUA EFETIVA ENTREGA, SOB PENA DE CARACTERIZAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

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

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA

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

(DESTACOU-SE)

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

No que tange ao “Comprovante de Solicitação de TEF” também apresentado pela Contribuinte e juntado aos autos pelo Fisco, a Assessoria do CCMG decidiu exarar o seguinte Despacho Interlocutório, ao observar que referido documento trata apenas de uma solicitação de TEF - Transferência Eletrônica de Fundos, não se prestando a comprovar a efetividade da operação:

1) Em relação ao empréstimo recebido pela Autuada de Sra. Maria Anita Cecote Cogo, em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), **PEDE-SE** que traga aos autos o extrato bancário (Banco Itaú), que comprove o efetivo ingresso do recurso na conta bancária da empresa, bem como a respectiva origem, ou seja, que demonstre que o recurso procedeu da conta bancária de Sra. Maria Anita Cecote Cogo. Observa-se que o documento constante do Anexo 3 do Auto de Infração refere-se a “Comprovante de **Solicitação** de TEF – Transferência Eletrônica de Fundos” e apresenta as seguintes observações: “Atenção: **Este documento não deve ser tratado como comprovante de emissão da TEF**” e “Esta transferência somente será efetivada após a liberação do gerente da conta”. **Dessa forma, entende-**

se que referido documento não é hábil a comprovar a efetiva transação. (Destacou-se)

No entanto, em que pese ter sido dada essa nova oportunidade para as Impugnantes apresentarem a efetiva comprovação da origem do recurso ingressado na conta “Caixa”, a Defesa se manteve inerte, **não** se manifestando e nem trazendo qualquer documento solicitado pela Assessoria do CCMG.

Diante disso, com base nos documentos constantes dos autos, verifica-se que não há comprovação da origem do recurso ingressado na conta “Caixa” da Autuada, a título de “empréstimo”, em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), restando, portanto, caracterizada a omissão de receita, o que autoriza a presunção legal 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 arts. 194, § 3º, e 196, § 1º, ambos do RICMS/02 e art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Assim, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais, no tocante ao recurso ingressado na conta “Caixa” a título de “empréstimo”, relativas a ICMS, Multa de Revalidação, aplicada com fulcro no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Confirma-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

Registra-se que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 teve a sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

LEI Nº 22.796, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MG de 29/12/2017)

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.”

(...)

(Destacou-se)

Da análise da apuração das exigências fiscais, verifica-se que a alíquota adotada foi de 18% (dezoito por cento), em conformidade com o art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, e, considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, ser prescindível a aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

Em relação às demais irregularidades objeto de autuação, vale relembrar que elas correspondem a:

- falta de comprovação do pagamento da Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida pela Autuada em 30/05/16, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente a aquisição de bem do ativo imobilizado, não contabilizado no livro Caixa;

- ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem, referente a integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie (dinheiro), sem depósito ou transferência bancária.

No intuito de elidir tais acusações fiscais, as Impugnantes apresentaram os seguintes argumentos:

Ato contínuo, no procedimento fiscalizatório, a contribuinte foi intimada para apresentar comprovantes de depósitos bancários efetuados na conta corrente da empresa, relacionados com a integralização de capital no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), contabilizado em 05/10/2017, da seguinte forma:

DIA	LANÇAMENTO	CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	HISTORICO	VALOR LANÇAMENTO
02/10/2017	00000664		00011	PG DAE DIVERSOS 08/2017	15.278,53
02/10/2017	00000664	00063		PG DAE 08 / 2017	7.629,60

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

03/10/2017	00003669	80072			PG DUPL DIVERSOS / SICAD DO BRASIL FITAS AUTO ADESIVAS LTDA	466,56
03/10/2017	00000670	00013	00011		VR TARIFA CF EXTRATO	515,00
03/10/2017	00001306	80031	00178		VR INTEGRALIZACAO DE CAPITAL SOCIAL CONF 1ª ALTERACAO NDATA - REGISTRO 6342997 EM 24/10/2017	225.000,00
03/10/2017	00002003	90002	00125		VR CF NF 000000270 DE COMERCIO E REPRESENTACOES CECOTI LTDA .	12.300,00
04/10/2017	00000671	00067	00011		PG SALARIOS 09/2017 CF REC	4.384,94

Contudo, tal prova não seria possível de ser feita, pois tal lançamento decorreu de uma compensação de créditos efetuada entre a empresa e a sócia titular Ana Kely Cogo, em uma operação de integralização de capital, que não envolveu depósito bancário. Explica-se.

Segundo se verifica do procedimento de fiscalização, a contribuinte foi intimada para demonstrar o pagamento da Nota Fiscal 000009. Tal nota decorre da operação na qual a sócia transferiu para a sociedade o equipamento misturador horizontal, para integrar ao seu ativo imobilizado:

Pro Minas Indústria de Alimentos EIRELI - EPP Avenida Quinze do Dask, 300 São Francisco - 35530-000 Claudio - MG Fone/Fax:		Fisco Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA	CHAVE DE ACESSO 3116 0523 7887 3900 0105 5500 1000 0000 0911 7700 0006 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.sfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO					
NATUREZA DA OPERAÇÃO COMPRA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO		Nº. 000.000.009 Série 001 Folha 1/1						
INSCRIÇÃO ESTADUAL 0026707990047		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. CNPJ 23.788.739/0001-05						
DESTINATÁRIO - REMETENTE NOME - RAZÃO SOCIAL ANA KELY DE PAULA GONÇALVES COGO		CNPJ / CPF 038.592.686-35	DATA DA EMISSÃO 30/05/2016					
ENDEREÇO RUA ITAPEÇERICA, 485 - AP 201		BARRIO / DISTRITO CENTRO	CEP 35530-000					
MUNICÍPIO Claudio		UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 14:49:00					
CALCULO DO IMPOSTO								
BASE DE CALC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. IMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	VALOR DO FCP	VALOR DO PIS	T. TOTAL PRODUTOR
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	225.000,00
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA CONTRIB.	T. TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	225.000,00

Destarte, o cruzamento das duas informações solicitadas denota de forma clara que não houve qualquer omissão de receita, pois todos os lançamentos foram feitos corretamente, conforme se verá a seguir, bem como possuem causa lícita.

Nesta senda, conforme se verifica do registro da 1ª alteração contratual da empresa, foi realizado o aumento de capital da sociedade, no valor exato da operação de aquisição da mercadoria:

a) DO CAPITAL SOCIAL
 O capital social que era no valor de R\$100.000,00 (cem mil reais), totalmente integralizado neste ato em moeda corrente do País é majorado nesta oportunidade para R\$325.000,00 (trezentos e vinte e cinco mil reais), onde valor de R\$225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) será integralizado em moeda corrente do país neste ato.

No entanto, em que pese o registro societário ter constado que o aumento de capital social seria integralizado em moeda corrente do país, esse em verdade se deu em abatimento à necessidade de pagamento pela empresa sobre o bem do ativo imobilizado adquirido em 30/05/2016.

Desse modo, o que ocorreu foi que o valor não foi integralizado em moeda corrente, conforme consta do ato societário, pois foi realizada operação lícita diversa, que resultou no mesmo resultado financeiramente.

Nesse sentido, foi efetuado lançamento a débito no passivo, especificamente na conta destinada às obrigações com a sócia da empresa Sra. Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo, e um correlato lançamento a crédito em outra conta do passivo, patrimônio líquido, especificamente, na conta do capital subscrito, de modo que, contabilmente, operou-se a compensação dos valores.

Desse modo, tal operação possui causa em documento devidamente registrado na Junta Comercial e apresentado no momento da fiscalização, bem como foi devidamente registrado por lançamentos contábeis que estão de acordo com as normas de regência.

Não obstante, no entender da fiscalização, conforme mencionado na fundamentação do Auto de Infração, estaria supostamente presente a hipótese legal descrita no art. 40 da Lei 9.430/96, aplicável aos tributos estaduais em razão do art. 49 da Lei 6.763/75: Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Apesar disso, não há qualquer justificativa apresentada pela fiscalização, em nenhum momento do Auto de Infração, que demonstre a ocorrência da referida infração. Apesar de não ter sido apresentado o comprovante do depósito bancário referente à integralização de capital, foi devidamente apresentado documento equivalente que demonstra a causa e a regularidade do lançamento contábil efetuado, qual seja, a nota fiscal da operação de venda de bem da sócia à empresa.

Ademais, os documentos apresentados sobejamente demonstram que a operação efetuada ocorreu de maneira lícita e não resultou na omissão de nenhuma receita que não tenha sido oferecida à tributação. Assim, ausente a caracterização da infração prevista

no art. 40 da Lei 9.430/96, decerto que o Auto de Infração não merece prosperar, para ambos os fatos indiciários apresentados pela empresa.

Para melhor análise da situação, e verificando a necessidade de obter maiores detalhes a respeito das operações em questão, a Assessoria do CCMG solicitou aos Sujeitos Passivos, no mesmo Despacho Interlocutório já comentado anteriormente, as seguintes informações:

2) No que se refere às operações de aquisição de ativo imobilizado, mediante Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida em 30/05/16 no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), e de integralização de capital, também no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), realizada em 05/10/17, **PEDE-SE** que traga aos autos os livros Razão que demonstrem os fatos contábeis correspondentes a tais operações, tanto em relação à imobilização do bem adquirido em 30/05/16, quanto em relação à integralização de capital em 05/10/17, que, de acordo com a Defesa, ocorreu mediante “*compensação de créditos efetuada entre a empresa e a sócia titular Ana Kely Cogo*”.

Entretanto, também em relação a tais solicitações, **a Defesa não se pronunciou**, não atendendo à medida da Assessoria do CCMG.

Assim, considerando os elementos presentes nos autos, e ausente a demonstração dos fatos contábeis relativos à imobilização do bem adquirido, conclui-se que a Autuada adquiriu o bem constante da Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida pela empresa em **30/05/16** no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), **sem, contudo, escriturar o respectivo pagamento**.

Tal conduta encontra-se claramente prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96 como uma das hipóteses de omissão de receita, o que autoriza a presunção legal de que ocorreram saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, restando, portanto, corretas as exigências fiscais:

Lei Federal nº 9.430/96

Art. 40. **A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica**, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, **caracterizam, também, omissão de receita**.

(Destacou-se)

A Defesa alega que o pagamento do bem adquirido se deu mediante a integralização de capital de mesmo valor.

Em que pese ser possível o sócio efetivar a integralização de capital da empresa mediante entrega de um determinado bem para ser incorporado ao ativo imobilizado da empresa, entende-se que, no presente caso, não é admissível a justificativa da Defesa de que o bem em questão, **adquirido em 30/05/16**, foi “pago”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante “*compensação de créditos efetuada entre a empresa e a sócia titular Ana Kely Cogo, em uma operação de integralização de capital*”, a qual ocorreu somente em 05/10/17, ou seja, quase um ano e meio após a aquisição do bem.

Vale reiterar que, embora tenha sido devidamente intimada do Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria do CCMG, a Defesa não demonstrou os fatos contábeis correspondentes a tais operações, tanto em relação à imobilização do bem adquirido em 30/05/16, quanto em relação à integralização de capital em 05/10/17.

Não obstante a coincidência dos valores (bem adquirido e capital integralizado - R\$225.000,00), não ficou comprovado que ambos estão vinculados ao mesmo fato contábil, tendo em vista que o bem foi adquirido pela Autuada em 30/05/16 e a integralização de capital ocorreu somente em 05/10/17.

Ademais, o trecho do contrato social destacado pela Defesa em sua peça impugnatória (parte da 1ª Alteração Contratual), o qual informa a respeito da integralização de capital, não faz qualquer referência à citada nota fiscal de aquisição de bem.

Em relação ao valor lançado pela empresa a título de integralização de capital, cumpre reiterar que a acusação fiscal trata de “*ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem*”.

Contudo, analisando o livro “Caixa” constante dos autos, relativo ao período da operação (2017), não foi possível localizar ingresso de recurso vinculado ao capital integralizado, o que já era de se esperar, diante dos argumentos apresentados pela Defesa, quando afirma que não houve integralização de capital em moeda corrente.

Dessa forma, entende-se, também, que, quanto aos valores escriturados pela empresa a título de integralização de capital, **não é cabível a acusação fiscal** de que se trata de “*ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem*”, tendo em vista que a integralização de capital em questão não ocorreu mediante ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente.

Pelo exposto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas ao valor lançado pela empresa a título de integralização de capital, realizada em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), tendo em vista que o fato apurado não condiz com a acusação fiscal de ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente.

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

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Em relação aos juros de mora, mais uma vez se equivoca a Defesa em seus argumentos, pois, de acordo com as informações constantes do presente Auto de Infração, os juros de mora são apurados nos termos da Resolução nº 2.880/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

No tocante à inclusão das Coobrigadas no polo passivo da obrigação tributária, as Impugnantes afirmam que, *“na seara tributária, há legislação expressa e específica, com condições próprias, para atribuição de responsabilidade a terceiros sobre obrigações tributárias contraídas pela sociedade empresária (arts. 121, II e 128*

do CTN)”, cujas hipóteses “estão elencadas no art. 135, II e III do Código Tributário Nacional, que preconiza a responsabilidade pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Acrescentam que “referida norma atribuidora de responsabilidade foi replicada nas legislações estaduais, como o art. 21 da Lei Mineira 6.763/75”.

Com base nessa legislação, asseveram que, “para que haja a extensão da solidariedade à terceira pessoa, deverão estar atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos na legislação, quais sejam: (i) ocupar posição de diretoria, gerência ou representação com poderes de administração e (ii) haver prova da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei”.

Frisam que “a lei infringida há de ser a lei tributária, caso contrário, estar-se-ia autorizando a extensão da responsabilidade pelo mero inadimplemento de tributo, o que sabidamente é vedado, nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, primeiramente pelo Tema 97 de Recursos Repetitivos, e ratificado posteriormente pela Súmula 430”.

Destacam que a atribuição de responsabilidade pessoal em relação a débitos tributários das sociedades não pode ser automática ou baseada em mera presunção, pela necessidade de comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Alegam que, “uma vez constatados os fatos que atribuiriam a transferência de responsabilidade, a autoridade possui o dever de coletar e apresentar o conjunto fático-probatório da conduta e estabelecer o vínculo de causalidade”, o que, no entendimento da Defesa, não ocorreu.

Atestam que, “consoante se vê da fundamentação do fiscal, não há sequer indícios de que tenha ocorrido violação à legislação ou que a sócia tenha excedido os poderes que lhe foram outorgados no momento da constituição ou em alterações posteriores da sociedade”.

E ainda que, “por uma análise da descrição das infrações constantes do Auto de Infração, contata-se que as irregularidades presumidas decorreriam do exercício regular da atividade empresária da empresa, pois se trata de situação de mero inadimplemento de tributo”.

Reclamam que “há claro vício de fundamentação do Auto de Infração, no que tange a atribuição de responsabilidade à sócia, visto que, apesar de ter sido comprovado que essa exercia poderes de administração, o fiscal não demonstrou que haveria infração à lei, além do mero inadimplemento de tributo, apta a atrair a sua responsabilização da administradora”.

Reproduzindo o dispositivo legal que fundamentou a inclusão da Contabilista no polo passivo do crédito tributário (art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75), as Impugnantes afirmam que, “para que seja possível a atribuição da responsabilidade nos moldes pretendidos pelo Ilmo. Auditor fiscal, deveriam estar presentes,

cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) o ato ter sido praticado pela contadora, (ii) existência de dolo ou má-fé”.

Alegam que “*em nenhum momento do Auto de Infração o Fiscal descreveu uma situação que comprovasse a existência de uma conduta dolosa da contabilista responsável pelos registros contábeis da empresa, limitando-se a informar, equivocadamente, que a Sra. Sabrina era encarregada pelos lançamentos contábeis da empresa”.*

Todavia, registra-se que a titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, a qual efetivamente é quem participa das deliberações e responde pelos negócios da empresa.

Não há dúvidas de sua participação no cometimento da infração detectada (dar saídas a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal), ao adotar a sistemática de não escriturar pagamentos realizados e de permitir o ingresso de recurso na conta “Caixa”, a título de “empréstimo”, sem a devida origem comprovada, com o claro objetivo de omitir operações com mercadorias e ocultá-las do controle do Fisco, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

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, mas, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do STJ para a responsabilização solidária do sócio.

Dessa forma, correta a eleição, para o polo passivo da obrigação tributária, da titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), nos termos do disposto nos arts. 124, inciso II, e 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como nos arts. 56, inciso XI, e 56-A, inciso I, alínea “b”, do RICMS/02:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

RICMS/02

Art. 56. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:

(...)

XI - qualquer pessoa, quando seus atos ou omissões concorrerem para o não-recolhimento do tributo devido por contribuinte ou por responsável.

(...)

Art. 56-A. São pessoalmente responsáveis:

I - pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

b) 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;

(...)

Em relação à Contabilista, registra-se que sua responsabilidade tributária está diretamente relacionada com a ocultação de receitas de vendas (fato gerador de ICMS), o que, conseqüentemente, acarreta a falta de recolhimento do imposto, mediante simulação de lançamentos contábeis de recurso sem a origem comprovada e falta de escrituração de pagamentos realizados.

A Contabilista é tecnicamente responsável por essa conduta, evidenciando a ocorrência de fraude contábil, ou seja, dolo, no momento em que registra lançamentos desacompanhados de documentos que comprovam os fatos contábeis ou deixa de registrá-los.

Por fim, a responsabilidade da Contabilista encontra-se expressa no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75, e, também, no art. 56-A, inciso II, do RICMS/02, que assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

RICMS/02

Art. 56-A. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II - pelo imposto devido e não recolhido em função de ato por ele praticado com dolo ou má-fé, o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade.

(...)

(Destacou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas ao valor lançado pela empresa a título de integralização de capital, tendo em vista que o fato apurado não condiz com a acusação de ingresso de recurso na conta “Caixa” ou equivalente, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Gislana da Silva Carlos (Revisora), que excluía ainda, a Contabilista do polo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2022.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.051/22/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001788660-65	
Impugnação:	40.010151114-74, 40.010151115-47 (Coob.), 40.010151116-28 (Coob.)	
Impugnante:	Pro Minas Indústria de Alimentos Eireli IE: 002670799.00-47 Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo (Coob.) CPF: 038.592.686-35 Sabrina de Freitas Alves (Coob.) CPF: 027.924.386-30	
Proc. S. Passivo:	JORGE RICARDO EL ABRAS	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

No caso em comento, a autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante conferência de documentos fiscais e contábeis e arquivos digitais, das seguintes irregularidades verificadas nos exercícios de 2016 e 2017:

- falta de comprovação do pagamento da Nota Fiscal de entrada nº 000009, emitida pela Autuada em 30/05/16, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais), referente a aquisição de bem do ativo imobilizado, não contabilizado no livro Caixa;

- ingresso de recursos na conta “Caixa” ou equivalente, sem comprovação de origem, referentes a:

- empréstimo recebido em 01/12/16, no valor de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais), conforme contrato particular de mútuo vencido em 05/07/17, porém ainda em aberto, sem pagamento dos encargos financeiros mensais;
- integralização do capital da empresa, realizado em 05/10/17, no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) em espécie (dinheiro), sem depósito ou transferência bancária.

Segundo o Fisco, tais irregularidades caracterizam omissão de receita, o que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores) e no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 1º, do

RICMS/02 e art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96, ocasionando falta de recolhimento de ICMS.

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

A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Sra. Ana Kely de Paula Gonçalves Cogo, e a contabilista responsável pela contabilidade da Contribuinte, Sra. Sabrina de Freitas Alves, foram incluídas, na condição de Coobrigadas, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por elas praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

No tocante à inclusão das Coobrigadas no polo passivo da obrigação tributária, as Impugnantes afirmam que, *“na seara tributária, há legislação expressa e específica, com condições próprias, para atribuição de responsabilidade a terceiros sobre obrigações tributárias contraídas pela sociedade empresária (arts. 121, II e 128 do CTN)”,* cujas hipóteses *“estão elencadas no art. 135, II e III do Código Tributário Nacional, que preconiza a responsabilidade pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”*.

Acrescentam que *“referida norma atribuidora de responsabilidade foi replicada nas legislações estaduais, como o art. 21 da Lei Mineira 6.763/75”*.

Com base nessa legislação, asseveram que, *“para que haja a extensão da solidariedade à terceira pessoa, deverão estar atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos na legislação, quais sejam: (i) ocupar posição de diretoria, gerência ou representação com poderes de administração e (ii) haver prova da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei”*.

Frisam que *“a lei infringida há de ser a lei tributária, caso contrário, estar-se-ia autorizando a extensão da responsabilidade pelo mero inadimplemento de tributo, o que sabidamente é vedado, nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, primeiramente pelo Tema 97 de Recursos Repetitivos, e ratificado posteriormente pela Súmula 430”*.

E ainda que, *“por uma análise da descrição das infrações constantes do Auto de Infração, contata-se que as irregularidades presumidas decorreriam do exercício regular da atividade empresária da empresa, pois se trata de situação de mero inadimplemento de tributo”*.

Em que pese a decisão ter sido unânime em relação ao mérito, bem como da responsabilização da titular da empresa, reputo não restarem atendidas as exigências quanto a responsabilização da Contabilista, aptas a convalidar sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Isso porque 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:

CTN

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

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.

Neste sentido, temos a doutrina de 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*:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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:

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:

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.

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, mas, cumulativamente, faz-se necessária a fundamentação e demonstração inequívoca da participação da profissional contabilista na efetivação do ilícito fiscal, o que, a meu juízo, não restou demonstrada, razão pela qual entendo errônea a inclusão da Contabilista no polo passivo da obrigação tributária.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2022.

**Gislana da Silva Carlos
Conselheira**

CCMIG