

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.045/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001765459-03  
Impugnação: 40.010151191-57, 40.010150887-91 (Coob.), 40.010151498-46 (Coob.)  
Impugnante: Radial Distribuição Ltda. Em Recuperação Judicial  
IE: 186657106.02-32  
Cleber Batista de Sousa (Coob.)  
CPF: 715.849.946-49  
Marcelo Silva Martins (Coob.)  
CPF: 526.086.706-87  
Proc. S. Passivo: Leonardo de Lima Naves  
Origem: Núcleo de Atividades Fiscais Estratégicas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** O administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Imputação ao contabilista de responsabilidade pelo crédito tributário com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, restou demonstrado que o Coobrigado não era responsável pela escrituração contábil da Contribuinte no período autuado, devendo o mesmo ser excluído do polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR".** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa Equivalente”, 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, conforme redação vigente no período autuado. 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, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, do mesmo diploma legal.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA-FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS.** Constatou-se, mediante a análise da escrita contábil, a falta de escrituração de pagamentos efetuados, caracterizando a saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal

correspondente, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6.763/75, c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente no período autuado) e art. 40, da Lei nº 9.430/96. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", do mesmo diploma legal.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CLIENTES/DUPLICATAS A RECEBER.** Constatado, mediante a análise da escrita contábil da conta “Duplicatas a Receber”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saída 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. 194, § 3º do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada 55, inciso II, alínea "a", do mesmo diploma legal.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no exercício de 2015, em face da existência de saldo credor e recursos não comprovados na conta Caixa Equivalente e falta de escrituração de pagamentos, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado.

As irregularidades foram constatadas por meio da reconstituição da conta Caixa Equivalente (Disponível).

Também foi identificado que a Autuada realizou ajuste aumentando o saldo da conta “Duplicatas a Receber”, sem que houvesse documentação legal para lastrear o lançamento, caracterizando assim a declaração de vendas desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do mesmo diploma legal.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o administrador da empresa autuada, Sr. Marcelo Silva Martins, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS e o contabilista, Sr. Cleber Batista de Sousa, nos termos do art. 21, inciso XII, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Inconformado o Sujeito Passivo Sr. Cleber Batista de Sousa apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 38/41.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A empresa autuada e o Sr. Marcelo Silva Martins apresentam, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 42/74, e às págs. 76/84, em conjunto.

O Sr. Marcelo Silva Martins apresenta, novamente, às págs. 94/102, Impugnação em separado, repetida às págs. 116/124 do e-PTA.

O Gerente do Núcleo de Atividades Fiscais Estratégicas - NAFE/SUFIS, mediante despacho de págs. 132/133, acata a Impugnação nº 40.010151498-46 apresentada pelo sujeito passivo supra identificado, em 28/01/21, e ratifica a sua juntada ao presente e-PTA, relevando a sua intempestividade formal.

A Fiscalização se manifesta às págs. 137/150.

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência, de págs. 166/167 do e-PTA, que resulta na manifestação da Fiscalização, às págs. 168 e juntada de documentos, conforme planilhas *Excel* acostadas mediante Anexos 14, 15 e 16 (Livros Razão 2015 e 2016).

Reaberta vista, o Sr. Cleber Batista de Sousa comparece às págs. 172/174, reafirmando não ser responsável pela escrituração contábil no período autuado, apresentando, na oportunidade declaração do contabilista que atesta ter transmitido a ECD relativa aos exercícios de 2015 e 2016 (págs. 175/176).

Os demais Sujeitos Passivos não se manifestam.

Questionada pela Assessoria deste CCMG (págs. 179), a Fiscalização esclarece que não houve reformulação do lançamento (págs. 182).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de págs. 183/202, opina em preliminar, pela rejeição da prefacial e no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir o Sr. Cleber Batista de Sousa do polo passivo da obrigação tributária.

---

### ***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**

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

Alega que houve erro de cálculo na composição do suposto valor devido a título de ICMS operação normal e de ICMS/ST, o que seria erro de direito (critério jurídico), inerente à metodologia de apuração utilizada, portanto, em desacordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Diz que os valores arbitrados pelo Fisco a título de alíquota média para exigência do ICMS Operação própria e de Margem de Valor Agregado - MVA apurada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para composição da base de cálculo do ICMS/ST divergem dos valores apurados pela Impugnante/Autuada.

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

Insta esclarecer que foi acostado aos autos os demonstrativos da alíquota média e da base de cálculo do ICMS, apurados com base nas operações declaradas na DAPI (Anexos “L-8 – Confronto Vendas DAPIxDRE” e “L-9 – Alíquota média e apuração”), bem como o Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo L-10).

Determina o citado art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima 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, a 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário encontram-se anexadas aos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Quanto às demais razões apresentadas (alíquota média, MVA), confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no exercício de 2015, em face da existência de saldo credor e recursos não comprovados na conta Caixa Equivalente e falta de escrituração de pagamentos, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

As irregularidades foram constatadas por meio da reconstituição da conta Caixa Equivalente (Disponível).

Também foi identificado que a Autuada realizou ajuste aumentando o saldo da conta “Duplicatas a Receber”, sem que houvesse documentação legal para lastrear o lançamento, caracterizando assim, declaração de vendas desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, incisos II e III, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do mesmo diploma legal.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o administrador da empresa autuada, Sr. Marcelo Silva Martins, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS e o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilista, Sr. Cleber Batista de Sousa, nos termos do art. 21, inciso XII, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

O trabalho fiscal se deu mediante a análise do livro Razão e dos Balancetes extraídos da Escritural Contábil Digital – ECD da Contribuinte relativos aos exercícios de 2015 e 2016, tendo sido constatado que várias contas patrimoniais tiveram seus saldos alterados, mediante a criação da conta contábil denominada “Ajustes de exercícios anteriores”, na qual os ajustes foram “concluídos e fechados”.

Constatou-se ainda que a Contribuinte realizou ajuste aumentando o saldo da conta “Duplicatas a Receber” sem que houvesse documentação legal para lastrear o lançamento.

Para melhor entendimento, transcreve-se trechos do referido relatório fiscal:

No trabalho executado, o fisco realizou a verificação das variações dos saldos de diversas contas contábeis, variações estas que necessariamente têm que ser resultantes de lançamentos contábeis tendo como contrapartida o Caixa Equivalente (Disponível). A verificação foi realizada através do livro Razão e dos Balancetes extraídos da ECD 2015 com Hash D38D5F2DC55ED8D9926A8F796ACEC186BEACF270 e da ECD 2016 com Hash 1FE98B8B7616A85B53D977CA1BE353C20EFB4446

D) IRREGULARIDADES APURADAS:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS/SALDO CREDOR DE CAIXA/RECURSOS SEM ORIGEM LEGAL/OMISSÃO DE RECEITAS/ SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL

Na análise detalhada procedida pelo fisco em relação aos ajustes dos saldos de contas realizados pelo contribuinte, foram selecionadas várias contas contábeis que só poderiam ter variações específicas dos saldos, aumentando ou diminuindo, se houvesse lançamentos de contrapartida em contas do Disponível.

Através dos valores das variações dos saldos dessas contas selecionadas, o fisco procedeu à reconstituição do Caixa Equivalente (Disponível) constatando a ocorrência de “falta de escrituração de pagamentos”, “saldo credor de caixa” e “recursos sem comprovação de origem legal no Caixa Equivalente (Disponível)”, todas essas ocorrências levando à presunção legal de omissão de receitas, saídas desacobertadas de documentação fiscal.

O fisco também detalhou os valores das notas fiscais de vendas emitidas em 2015 e constatou que a soma desses valores foi igual às receitas originalmente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilizadas em 2015. Ao fazer o ajuste aumentando o saldo da conta “Duplicatas a Receber” em 31/12/2015, sem ter lastro legal em documentação fiscal emitida em 2015 e sem identificação de qualquer documento legal cabível, o contribuinte a rigor “declarou vendas sem documentação fiscal” no montante do aumento desse saldo.

(Destacou-se)

O Fisco demonstra às págs. 07/08 dos autos, a reconstituição do Caixa Equivalente (Disponível), o qual foi realizado por meio da seguinte metodologia:

(+) Saldo do Disponível (escriturado antes do ajuste)

(+) Entradas e Saídas de Caixa: apuradas com base nas alterações de saldos das contas do Ativo e Passivo, após os ajustes realizados pela Contribuinte

(=) Saldo de Caixa Equivalente reconstituído

(-) Saldo do Disponível escriturado após ajuste

(=) Diferença do saldo final escriturado e reconstituído.

Assim concluiu o Fisco:

O saldo final reconstituído é credor (negativo) de R\$ 37.026.593,95. Este resultado corresponde aos valores utilizados pelo fisco na reconstituição, entradas consideradas menos pagamentos realizados, valor credor (negativo) de R\$38.636.109,91 (saídas superiores às entradas) mais o saldo inicial positivo que estaria disponível de R\$ 1.609.515,96.

Assim, o saldo de Caixa Equivalente reconstituído ficou credor de R\$ 37.026.593,95. Porém, o contribuinte escritura (declara) o saldo de R\$ 578.736,48 (após os ajustes que realizou em 31/12/2015). Ora, se o saldo apurado ficou de credor (negativo) de R\$ 37.026.593,95 e o saldo escriturado (declarado) é positivo no valor de R\$ 578.736,48, então há uma diferença entre o saldo escriturado e o reconstituído no valor de R\$ 37.605.330,43. Este valor corresponde então ao saldo credor de R\$ 37.026.593,95, resultante de falta de escrituração de pagamentos, mais o saldo escriturado (declarado) de R\$ 578.736,48, recurso sem comprovação legal de origem, concluindo-se então que essa diferença entre os saldos leva à presunção legal de omissão de receitas, saídas desacobertas de documentação fiscal.

(Destacou-se).

Trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fundamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, vigente no período atuado. *In verbis*:

### Lei n.º 6.763/75

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

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

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

### RICMS/02

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

(...)

**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."

(...)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas no Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto 3.000/99), vigente no período atuado.

Decreto n.º 3000/99 revogado pelo Decreto n.º

9.580/18

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

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

(...)

No mesmo sentido, o art. 40 da Lei n.º 9.430/96:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei nº 9.430/96

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

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.

Observa-se, no quadro de págs. 07 do e-PTA (Reconstituição do Caixa Equivalente - Disponível), que a Contribuinte alterou o saldo das contas patrimoniais, efetuando aumento do saldo do Ativo Disponível nas contas “Adiantamentos” e “Mútuos” e redução do saldo do Passivo nas contas “Obrigações Trabalhistas”, “Obrigações Tributárias” e “Empréstimos de curto Prazo” e aumento na conta do Passivo “Empréstimos de Longo Prazo”.

Tais alterações de saldos estão demonstradas nos arquivos Excel: Anexo 1 – L4 - Relatórios Contábeis extraídos da ECD do exercício de 2015 e Anexo 2 – L5 - Relatórios Contábeis extraídos da ECD do exercício de 2016, nas quais constam o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balancete Analítico dos exercícios de 2015 e 2016.

O arquivo Anexo 3 - L6 - Confronto saldo inicial do Balancete 2016 x saldo final do Balancete 2015 (aba “Balancete”) demonstra o confronto realizado pela Fiscalização com todas as contas contábeis do Balancete de 31/12/15, apresentando a diferença entre saldo inicial do exercício de 2016 e o saldo final do exercício de 2015 e, na aba “Auto de Infração”, consta apenas as contas contábeis que fazem parte do presente Auto de Infração.

Observa-se, mediante análise da planilha Excel “L6 – Confronto entre o saldo final de 2015 e o saldo inicial de 2016” (análise do balancete de verificação) que a Autuada fechou o balanço de 2015 com saldos diferentes dos saldos transferidos para o saldo inicial de 2016 nas contas do Ativo, destacadamente as contas “Adiantamentos” e “Mútuos” e nas contas do Passivo “Obrigações Trabalhistas”, “Obrigações Tributárias”, “Empréstimos de curto Prazo” e “Empréstimos de Longo Prazo”.

Verifica-se, ainda que a conta contábil 23403 - Ajustes de exercícios anteriores - não existia no exercício de 2015 e surgiu no exercício de 2016 com o saldo negativo de R\$ 51.274.184,88, sem que fosse realizado qualquer lançamento contábil em 2016.

Conforme livro Razão de 2015 das contas do Passivo, anexada aos autos pelo Fisco, em atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CCMG, a conta contábil “Ajustes de Exercícios Anteriores” também não possui qualquer lançamento no exercício de 2015, o que se observa também nas demonstrações contábeis de 2015 (Balancete, Balanço Patrimonial e DRE).

De acordo com o Fisco, “os aumentos dos saldos das contas do Ativo (Adiantamentos e Mútuos) correspondem a saídas de recursos do Caixa Equivalente (Caixa mais Bancos) que não foram contabilizadas”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, as reduções nos saldos das contas do Passivo (Obrigações Trabalhistas, Obrigações Tributárias e Empréstimos de Curto Prazo) correspondem a saídas de recursos do Caixa Equivalente que também não foram contabilizadas.

Assim sendo, o Fisco procedeu à reconstituição do Caixa Equivalente lançando estes valores como saídas de recursos.

Além disso, os aumentos dos saldos da conta do Passivo “Empréstimos de Longo Prazo” foram considerados como entradas de recursos não contabilizados no Caixa Equivalente, portanto, favorável à empresa na reconstituição procedida pelo Fisco.

Observa-se que a reconstituição do Caixa Equivalente, realizada a partir do saldo do “Disponível” em 31/12/15 (antes dos ajustes realizados pelo contribuinte), consideradas as saídas e entradas (apuradas com base nas informações das variações contabilizadas dos saldos pelo contribuinte), resultou em saldo final credor e uma diferença entre o saldo escriturado (declarado pelo contribuinte) e o reconstituído pelo Fisco.

Para que fosse possível operacionalizar tal situação (pagamento de obrigações sem utilização de recursos do Caixa/Bancos), o Contribuinte utilizou-se de uma conta contábil do Patrimônio Líquido denominada “Ajustes de Exercícios Anteriores”, sem qualquer lançamento contábil baseado em documentos contábeis idôneos que justificasse a inclusão de saldo nessa conta.

Como bem exposto pelo Fisco “*os lançamentos de ajustes que devem ser procedidos diretamente no Patrimônio Líquido são aqueles de períodos anteriores que, se realizados na data correta, iriam alterar o resultado do exercício daquele período e conseqüentemente o Patrimônio Líquido. Para que a Demonstração de Resultados do próprio exercício em que são feitos os ajustes não tenha o seu resultado distorcido, a norma contábil determina que devam ser realizados diretamente no Patrimônio Líquido.*”

Por oportuno transcreve-se doutrina contábil sobre as movimentações relacionadas à conta contábil “Ajustes de exercícios anteriores”.

### AJUSTES CONTÁBEIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base impositiva do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao exercício em determinado período.

Partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato, via de regra, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício.

CRITÉRIO PARA UTILIZAÇÃO DA CONTA "AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES"

De acordo com a Lei da S/A (Lei 6.404/1976), o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pelo balanço de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.

**Como ajustes de exercícios serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior**, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Disponível em  
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/ajusteseexercanteriores.htm>>

Segundo o “Manual de Contabilidade Societária” (Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus (Fipecafi – Capítulo 33 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido):

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu o critério de que o lucro líquido do ano não deve estar influenciado por efeitos que, na verdade não pertencem ao exercício, para que o resultado do ano reflita um valor que possa ser comparado com o de outros anos em bases similares. Daí decorre a importância da consistência na aplicação das políticas contábeis. Dessa forma, os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores serão lançados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar as receitas ou despesas do ano, o que é definido pelo §1º do art. 186 da Lei 6.406/76, reproduzido a seguir:

**“§1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.”**

Como constatamos, a Lei das Sociedades por Ações deixa bem claro que os ajustes de exercícios anteriores não devem afetar o resultado normal do presente exercício, determinando que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta integrante do Patrimônio Líquido, Lucros (Prejuízos) Acumulados.

Também determina que sejam tratados como ajustes de exercícios anteriores somente casos de:

- efeitos de mudança de critério contábil,
- retificação de erro.

(Destacou-se),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende do exposto que os ajustes de exercícios anteriores decorrentes de erros ou de mudanças de critério contábil devem refletir diretamente na conta na conta Lucros/Prejuízos Acumulados, nunca no resultado do exercício em que foram realizados.

No caso dos autos, verifica-se que o que houve não foi a contabilização de ajustes de exercícios anteriores, mas sim, alteração de saldos das contas do balanço fechado de 2015, mediante o aumento do saldos iniciais das contas do Disponível - “Adiantamentos” e “Mútuos” - e redução do Saldo do Passivo nas contas “Obrigações Trabalhistas”, “Obrigações Tributárias” e “Empréstimos de curto Prazo”, em razão da falta de contabilização de despesas realizadas com recursos sem origem comprovada, que conduz à presunção de receitas omitidas.

Vê-se que o expediente adotado pela Autuada teve por fim ocultar o saldo credor nas contas do Disponível, o que deixaria claro que foram realizados pagamentos de despesas e obrigações com recursos que não estavam contabilizados nas referidas contas. Isso fica patente quando foi recomposto o Caixa/Equivalente.

No tocante ao ajuste realizado na conta “Duplicatas a Receber” aumentando o seu saldo devedor (positivo), mediante o lançamento contábil a débito de Duplicatas a Receber e a crédito do Patrimônio Líquido, este não possui lastro documental.

Demonstra o Fisco por meio dos arquivos “L6 - Confronto saldo inicial do Balancete 2016 x saldo final do Balancete 2015” e “L8 – Confronto de Vendas DAPI x DRE” que os documentos fiscais emitidos no período não acobertam receitas necessárias para lastrear o aumento dos valores da conta “Duplicatas a Receber”, donde se conclui que foram realizadas vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Tal fato está assim descrito no Relatório Fiscal:

D5) Ajuste na conta contábil “Duplicatas a Receber” caracterizando a declaração de vendas sem emissão de documentação fiscal.

O contribuinte procedeu ao ajuste da conta “Duplicatas a Receber” (Código 10301) aumentando o seu saldo devedor (positivo).

O lançamento contábil de ajuste realizado pelo contribuinte foi:

Débito – Duplicatas a Receber

Crédito – Patrimônio Líquido

Se realizado na data correta, o lançamento seria:

Débito – Duplicatas a Receber

Crédito – Receitas Operacionais

O contribuinte não informa quais receitas correspondem a esse aumento do saldo da conta “Duplicatas a Receber”, nem qual documentação acoberta esse aumento de direitos.

(...)

Também não há nos ajustes desta conta “Duplicatas a Receber” menção a qualquer documentação que acoberte o aumento do saldo.

Ora, se a empresa não contabilizou as vendas nas datas de sua realização e faz o lançamento de ajuste sem qualquer documentação legal possível ou informada, então fica caracterizada a omissão de receitas, saídas desacobertadas de documentação fiscal.

(Destaques acrescidos).

A empresa autuada não trouxe aos autos qualquer argumento e documentos que justificassem os ajustes de saldos realizados nas contas do Ativo Disponível e do Passivo.

O único questionamento da Defesa se reporta à forma de cálculo da alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo do ICMS Operação própria das saídas desacobertadas apuradas e da Margem de Valor Agregado utilizada para cálculo do ICMS/ST exigido.

De acordo com a Impugnante/Atuada *“o auditor realizou um arbitramento baseado em uma média da alíquota do ICMS operação própria, tendo em vista a vastidão dos produtos fiscalizados, tendo encontrado a alíquota de 17,83% e, em relação a Margem de Valor Agregado (MVA) que compõe a base de cálculo do ICMS/ST, o percentual de 72,22%. No entanto, após a recomposição dos cálculos pela Impugnante, percebe-se que, na verdade, a alíquota média do ICMS operação própria deveria ser o percentual de 16,85% e a Margem de Valor Agregado que compõe o ICMS/ST o percentual de 65,04%, o que impacta no montante consolidado do crédito tributário(...).”*

Registra-se que a Impugnante apresentou quadro às págs. 48 do e-PTA informando “média alíquota ICMS saída” relativos aos meses de outubro novembro e dezembro de 2015 das duas unidades (Varginha e Contagem) sem, contudo, demonstrar os cálculos que levaram a tais percentuais.

Tais argumentos não merecem prosperar, conforme se verá.

Cabe esclarecer que o Fisco, após apurar o valor de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, realizou o rateio, com base nas operações declaradas na DAPI, das saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal e sujeitas ao regime de substituição tributária, relativos aos estabelecimentos da Autuada localizados em Minas Gerais (Contagem e Varginha), conforme demonstrado nas planilhas anexas “L-8 – Confronto Vendas DAPIxDRE” e “L-9 – Alíquota média e apuração”.

Assim sendo, o percentual de 72,22% (setenta e dois vírgula vinte e dois por cento) apresentado na tabela do demonstrativo do crédito tributário se refere à proporção da base de cálculo ST sobre o valor contábil de vendas e não à Margem de Valor Agregado (MVA), que compõe a base de cálculo do ICMS/ST, como alegado pela Defesa.

Como esclarece o Fisco, a planilha anexa ao Auto de Infração (L-9 – Alíquota média e apuração) demonstra que a alíquota da operação própria de 17,83% (dezessete vírgula oitenta e três por cento) foi obtida por meio da divisão do total do ICMS operação própria pelo total da base de cálculo da operação própria de vendas das unidades de Contagem e Varginha, informações estas obtidas pelas DAPIs, resultando na média das alíquotas das duas unidades.

No tocante à alíquota média para as operações sujeitas ao regime de substituição tributária apurada - 7,7% (sete vírgula sete por cento), teve como base as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada com ICMS/ST retido, uma vez que a Contribuinte não as informou no quadro VII da DAPI.

Portanto, não há qualquer incorreção nos cálculos realizados pelo Fisco no tocante à base de cálculo do ICMS Operação própria e do ICMS/ST ou em relação à alíquota adotada para a apuração do imposto.

Ademais, poderia o Fisco, inclusive adotar a alíquota de 18% (dezoito por cento) com base no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 12. (...)

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

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

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

Depreende-se da leitura do art. 12, § 71 da Lei nº 6.763/75, que sua aplicabilidade se dá nos lançamentos nos quais o valor das operações ou das prestações é arbitrado pela autoridade fiscal (art. 51 da Lei nº 6.763/75) ou amparado nas presunções legais de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, conforme autorização prevista na Lei nº 6.763/75 (art. 49, § 2º), que é o caso da irregularidade consubstanciada nas saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais apuradas nos presentes autos.

Entretanto, optou o Fisco por apurar a alíquota média, com base nas vendas declaradas pela Contribuinte na DAPI do período autuado, ou seja, adotou um critério mais benéfico a ela.

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

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

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

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

(...)

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

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

A empresa autuada alega que é indevida a exigência da multa de revalidação em face da operação normal e pela suposta ausência de pagamento do ICMS/ST concomitantemente com a multa isolada, por suposto descumprimento de obrigação acessória, visto que ambas as penalidades são cobradas em percentual exorbitante, são confiscatórias e violam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS e ICMS/ST pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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

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

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

(...)

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, o administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, art. 135, inciso III do CTN, e o contabilista, nos termos do art. 21, inciso XII, e § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Esclarece o Fisco que o Sr. Marcelo Silva Martins figura tanto como sócio proprietário como na gestão da empresa ora autuada, uma vez que é o proprietário da empresa “Grupo Forte Atacadista Participações e Empreendimentos Eireli” que detém 93% (noventa e três por cento) das cotas da Autuada, além de figurar como seu administrador, conforme telas do Sicaf que colaciona às págs. 145 do e-PTA.

Por outro lado, entende o Sr. Marcelo Silva Martins que deveria ser excluído do polo passivo da autuação, uma vez que não teria sido demonstrado pelo Fisco a presença dos requisitos previstos no art. 135 do CTN para inclusão do sócio como responsável pela obrigação tributária, quais sejam, as práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei.

Entretanto, não cabe razão ao Impugnante.

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

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



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

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

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”  
(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

**Lei nº 6.763/75**

**Art. 21** - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Grifou-se.

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

(...)Grifou-se.

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

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

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

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto ao contador, este foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, em consonância com o disposto no art. 21, inciso XII, § 3º da Lei nº 6.763/75, que assim prevê:

**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.

(...)

§ 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.

Alega o Sr. Cleber Batista de Sousa que é indevida a sua inclusão no polo passivo do Auto de Infração visto que não possuía nos exercícios de 2015 e 2016, qualquer vínculo com a empresa autuada, seja societária ou de prestação de serviços de contabilidade, o que se poderia ser comprovado pelas ECDs transmitidas, as quais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrariam que o contador responsável pela escrituração e transmissão dos exercícios em questão não é o ora Impugnante.

Responde o Fisco que a sua inclusão se deu pelo motivo deste constar nos arquivos da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais como contador responsável, desde 21/08/07, não havendo, até a data da Manifestação Fiscal, nenhum procedimento de exclusão da responsabilidade contábil.

A Assessoria deste CCMG determinou a realização de diligência para que o Fisco trouxesse aos autos o registro J-930 da Escrituração Contábil Digital – ECD/Sped com a identificação do contabilista responsável pela escrituração contábil transmitida relativa aos exercícios de 2015 e 2016, tendo sido incluído pelo Fisco tal informação às págs. 168 dos autos, a qual demonstra que o Sr. Cleber Batista de Sousa não era o responsável pela transmissão da Escrituração Contábil Digital do Contribuinte Radial Distribuição Ltda, no período autuado.

Corroborar a informação a declaração apresentada pelo contador responsável acostada pelo Impugnante às págs. 175/176, na qual afirma ter transmitido a ECD relativa aos exercícios de 2015 e 2016.

Sendo assim, deve-se excluir o Sr. Cleber Batista de Sousa do polo passivo da presente autuação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o Coobrigado Cleber Batista de Sousa do polo passivo da obrigação tributária. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgavam parcialmente procedente, para, ainda, excluir o Coobrigado Marcelo Silva Martins do polo passivo da obrigação tributária. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2022.**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Relatora**

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

Acórdão: 24.045/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001765459-03  
Impugnação: 40.010151191-57, 40.010150887-91 (Coob.), 40.010151498-46 (Coob.)  
Impugnante: Radial Distribuição Ltda. Em Recuperação Judicial  
IE: 186657106.02-32  
Cleber Batista de Sousa (Coob.)  
CPF: 715.849.946-49  
Marcelo Silva Martins (Coob.)  
CPF: 526.086.706-87  
Proc. S. Passivo: Leonardo de Lima Naves  
Origem: Núcleo de Atividades Fiscais Estratégicas

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, 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.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II previsão semelhante:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art.135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

- os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e
- o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstrou a existência de elementos que comprovem a atuação do Coobrigado na prática apurada, não tendo sido apontada qualquer conduta dolosa do gestor no desempenho de suas funções, requisito indispensável à sua inclusão no polo passivo da relação tributária.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa do gestor na prática de ato ilícito, deve-se concluir pela sua exclusão do polo passivo do lançamento.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2022.**

**Thiago Álvares Feital  
Conselheiro**