

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.519/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002559001-88
Impugnação: 40.010155562-39
Impugnante: Comercial de Alimentos Esthampa Ltda
IE: 001712634.00-44
Coobrigados: Gilberto Aparecido de Freitas
CPF: 808.162.666-20
João Bosco de Castro
CPF: 621.192.656-15
Proc. S. Passivo: Estevão Siqueira Nejm
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EIRELI/SOCIEDADE LIMITADA UNIPESSOAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) conforme cadastro no período autuado, atual Sociedade Limitada Unipessoal, 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. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

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. Não havendo prova nos autos de que agiu com dolo ou má-fé, deve o mesmo ser excluído do polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA" - SALDO CREDOR. Constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal estabelecida no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), apuradas mediante a verificação de existência de saldos credores na conta Caixa, após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta contábil. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais constituídas pelo ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da citada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa a presente autuação sobre a constatação, nos meses de maio, setembro, outubro e dezembro de 2017, de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta Caixa nos referidos meses, após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta contábil.

Exige-se ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária: o titular da Autuada, no período autuado, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias sem emitir documentos fiscais), nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75; o contabilista, em razão da prática de atos com dolo ou má-fé (escrituração de saldos credores na conta contábil “Caixa”) que resultaram no não recolhimento do imposto devido pelo Contribuinte nos termos do art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e com art. 21, §3º, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros: Anexo 1: Intimações, Termo de cientificação da exploratória, RIOF; Anexo 2: Lançamentos - intimação 1, intimação 2, intimação 3; Anexo 3: Razão Caixa 2017, Plano de contas, Balancete, Extratos bancários; Anexo 4: Resposta às intimações, justificativas e análise fiscal, lançamentos denunciados, lançamentos glosados, totalizador mensal dos lançamentos glosados; Anexo 5: Consolidado – lançamentos intimados, justificativas do contribuinte – sinopse da análise fiscal; Anexo 6: Resumo lançamentos glosados por mês, recomposição, DCT; Anexo 7: Lançamentos intimados x verificados, Demonstrativo de lançamentos glosados; Anexo 8: Análise fiscal detalhada 01 a 108; Anexo 9: Denúncia – Extrato de débito-anexo, intimação complementar documentação TA.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação anexa no e-PTA. Requer, ao final, a procedência da impugnação. Anexa aos autos os seguintes documentos: contestação, denúncia espontânea e esclarecimentos PDFs (ordem 1-8-lançamentos, ordem 9-15-lançamentos, ordem 16-23-lançamentos, ordem 24-31-lançamentos, ordem 32-40-lançamentos, ordem 41-lançamentos, ordem 42-lançamentos, ordem 43-50-lançamentos, ordem 51-60- lançamentos, ordem 61-70-lançamentos, ordem 71-74-lançamentos ordem, 75-lançamentos, ordem 76-80-lançamentos, ordem 81-87-lançamentos).

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 626/646, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em grande parte, 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 Prova Pericial Requerida

A Impugnante requer a realização de prova pericial, segundo alega, em virtude da necessidade de análise de cada operação identificada pelo Fisco como suposto suprimento indevido de caixa, sob pena de cerceamento ao direito constitucional de ampla defesa, apresentando, para tanto, os quesitos, os quais serão abaixo reproduzidos.

Destaca a Impugnante que os 8 (oito) quesitos apresentados questionam aspectos relacionados aos métodos e critérios utilizados pela Fiscalização para presumir a existência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal (quesitos 1 e 2), à alegada não apreciação pela Fiscalização da natureza das operações (quesitos 3, 4 e 5), especialmente no que tange a serem ou não fatos geradores do ICMS (quesito 6).

Questiona-se também se os documentos que acompanham a presente Peça de Defesa são suficientes para comprovar se todas as operações de compra e venda foram objeto de regular emissão de documento fiscal (quesito 7) e o histórico anterior de registro contábil de caixa (quesito 8).

Assevera que a perícia, por se tratar de prova especial, deverá ser admitida para a apuração do fato em litígio, mormente por ser complexa a análise dos documentos e pelo volume de notas fiscais emitidas no período.

Acrescenta ainda que o relatório fiscal, que é parte integrante do Auto de Infração, reitera, por diversas oportunidades, que a presunção de saída desacobertada pode ser afastada por prova em sentido contrário, entendendo que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da fiscalização para o sujeito passivo da relação jurídico tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Como bem destaca a Fiscalização é desnecessária a realização da prova pericial, bem como não assiste razão à Impugnante quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa:

Em preliminar, a Impugnante pleiteia a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Antes da constituição do PTA o contribuinte foi intimado durante procedimento fiscal exploratório, e mesmo após a constituição do crédito tributário ainda pode utilizar da Impugnação para fazer uso de seu direito à ampla defesa e do contraditório, dessa forma afasta-se questionamentos em relação a cerceamento de defesa. (Grifou-se).

Apesar de não haver necessidade de perícia e de os quesitos formulados (pág. 297 a 299) não contribuírem para desconstituir as imputações do auto de infração, tendo apenas caráter protelatório, uma vez que foram formuladas hipóteses e ilações, seguem comentados abaixo (...)

A seguir serão reproduzidos os quesitos propostos pela Impugnante seguidos de respostas existentes na própria legislação vigente ou nos autos, demonstrando a desnecessidade da prova requerida (utilizando-se dos fundamentos constantes da manifestação fiscal, em síntese, dentre outras fundamentações):

Quesito 1) Caso os apontamentos tivessem sido lançados tempestivamente no SPED contábil, o contribuinte teria caixa para adimplemento das respectivas obrigações à época?

A acusação fiscal não se refere a registros contábeis intempestivos, como alegado pela Defesa.

Em síntese, verifica-se dos autos que a Fiscalização constatou lançamentos a débito na Conta “Caixa” relativos a valores correspondentes a cheques liquidados por meio de compensação bancária, pagamento de despesas por meio de conta bancária e operações eletrônicas (TED), os quais, por suas naturezas, não se prestariam ao suprimento do caixa.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque/TED/pagamento a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Banco e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, o que não se verificou em relação às rubricas autuadas. Restando, pois, a existência de suprimentos indevidos na conta “Caixa”, quando, na verdade, tratava-se de pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária.

2) É possível identificar alguma operação simulada com registro contábil, seja perante fornecedor ou instituição financeira?

A Fiscalização destaca que *“o trabalho em questão não afirma realização de operações simuladas, logo esse quesito não se aplica. Foram analisados lançamentos indevidos e incomuns na conta caixa, lançados a débito e o contribuinte teve a oportunidade de apresentar provas e desconstituir os fatos alegados nos autos em epígrafe. Esses suprimentos indevidos de caixa remeteram a operações realizadas com fornecedores, pagamentos de salários e transferências entre contas bancárias e cheques compensados. As informações cruzadas que o Fisco dispõe impõem a*

aplicação da presunção legal em virtude da falta de lastro/motivação para o trânsito de numerário na conta caixa (sem o respectivo crédito) em operações que são, por natureza, bancárias. Não há como identificar qual seria a proveniência dos recursos não comprovados, evidenciadas no saldo credor de caixa, para imposição das penalidades justamente pela falta de lastro do registro contábil em documentos hábeis para tal, trata-se de presunção de saída desacobertada”.

Ao vincular os suprimentos de caixa impugnados o contribuinte se valeu de documentos que não puderam ser acatados, uma vez que o lançamento contábil não consistia com as “provas apresentadas”.

3) Foi feita a apuração das informações desconsideradas pelo Fisco perante fornecedores? Os contratos de empréstimo foram confrontados perante a instituição financeira para confirmação dos valores lançados?

Como salientado pela Fiscalização “esse quesito não se aplica. Os suprimentos indevidos de caixa que se referiam a operações com fornecedores foram analisados em conjunto com os lançamentos contábeis, sendo observada a tempestividade de documentos x lançamento. Pagamentos a fornecedores poderiam representar um desembolso no caixa, lançamento a crédito, caso feito pagamento em dinheiro. Além dos lançamentos serem lançados a “débito”, correspondendo à entrada de recurso, os documentos bancários evidenciaram que a transação ocorreu, mas via transferência bancária. Não houve lançamento a crédito no caixa para anular o débito indevido, daí a constatação da permanência de valores incorretamente lançados. Após desclassificação dos lançamentos, dá-se a apuração do saldo credor autorizando a aplicação da presunção legal decorrente de omissão de receita, proveniente de prováveis operações desacobertas.

Contratos e empréstimos não foram objeto do presente lançamento. O presente lançamento confronta documentos apresentados com os registros contábeis da conta caixa”.

4) O Fisco teve o cuidado de contrapor as informações lançadas na “planilha constatação” pelo Contribuinte, às justificativas apresentadas pela agente fiscal para exclusão da ECD?

Explica a Fiscalização que “os lançamentos foram contrapostos em sua individualidade, e conciliados com a documentação bancária, e ainda foi esclarecido, em cada um deles, o motivo da glosa. Os argumentos apresentados, bem como os documentos não têm o condão de corrigir lançamento contábil, cuja consequência, o aumento fictício dos valores em caixa, autoriza a aplicação de presunção decorrente de saldo credor de caixa (ingresso de recursos não comprovados). Para aplicação da presunção foram levadas em conta todas as informações e justificativas do contribuinte. Inicialmente foram objeto de intimação 148 lançamentos e, após a justificativa apresentada, foram autuados apenas 108 lançamentos. Foi verificado o anexo “Contestação”, anexo à impugnação pag. 317, cujos argumentos já haviam sido apresentados nos procedimentos preparatórios ao Auto de Infração. O contribuinte inseriu a coluna integridade e demonstrou detalhes de cada lançamento”.

5) A Fiscalização levantou por simples amostragem ou consulta ao CAGED as despesas a título de folha de pagamento e acerto de comissões não registradas pontualmente no SPED contábil? É possível identificar o pagamento da folha por simples análise do extrato bancário?

Como bem destaca a Fiscalização referido quesito é sem relevância para a matéria analisada:

Não se pode acatar que pagamentos a funcionários (que representam despesa, desembolso de valores por meio de operação bancária) transitem no caixa, sendo lançados a débito sem o crédito correspondente. Não foram questionados os pagamentos de salários em si, mas sim o lançamento a débito no caixa a ele vinculado na justificativa do contribuinte. Sendo ponto pacífico que a empresa é quem paga os funcionários não há documentação que justifique o lançamento a débito no caixa. Os pagamentos de salário foram realizados por meio do sistema bancário, e assim deveriam ter sido contabilizados. Se o contribuinte não foi capaz de apontar lançamento de ajuste na conta caixa, na mesma data, os valores indevidos, mais uma vez lá permaneceram, ocultando possíveis estouros de caixa, motivo pelos quais foram descartados da ECD, revelando o saldo credor e a aplicação da presunção de omissão de receita.

6) Transferência entre conta de mesma titularidade do contribuinte é fato gerador de ICMS? Essas transferências foram identificadas e excluídas por ocasião da lavratura do Auto de Infração? Pela análise dos extratos bancários é possível extrair essas informações?

Como bem pontuado pela Fiscalização, as transferências entre contas são operações bancárias e como tal não transitam pela conta caixa, não são fato gerador de ICMS. Entretanto, verifica-se dos autos que a conta “Caixa” foi suprida indevidamente por tais valores, restando correta a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ancorada em presunção expressamente estabelecida em lei, como se verá na parte de mérito.

7) Os documentos que acompanham a Defesa são suficientes para comprovar se todas as operações de compra e venda foram objeto de regular emissão de documento fiscal (vide coluna integridade da planilha contestação com os anexos disponibilizados na coluna ordem)?

Como bem destaca a Fiscalização, não se discute, no presente processo, os documentos fiscais emitidos pela Autuada, sequer os valores de ICMS regularmente declarados e recolhidos pelo estabelecimento autuado, muito pelo contrário, pois a acusação fiscal se refere a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ancorada em presunção expressamente estabelecida em lei.

Ressalta-se, por oportuno, que presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da

relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, não se prestando como tal qualquer levantamento sobre documentos fiscais corretamente emitidos e lançados na escrita contábil, sequer valores regularmente declarados ao Fisco, uma vez que tal fato não afasta a acusação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada com base na presunção prevista em lei tendo em vista a constatação de recursos não comprovados na conta “Caixa” e dos saldos credores apurados.

8) Eventual diferença de caixa, caso existente, pode ser atribuída a inconsistência de lançamentos em anos anteriores ao fiscalizado (2017)? Em caso positivo, essa infração estaria superada pela decadência?

Como salientado pelo Fisco, a ECD traz em si os saldos finais do exercício anterior e os utiliza como saldos iniciais, sendo estes utilizados no presente lançamento quando da recomposição da conta “Caixa”, não se verificando qualquer análise de lançamentos de exercícios estranhos ao apurado. Ademais, a discussão de decadência não é matéria que demande conhecimento que não tenha os I. Conselheiros e sequer foi alegada na impugnação, salvo na elaboração do quesito acima.

Ademais, registra-se que no caso dos autos que se refere à constatação, pela Fiscalização, de operações com mercadorias sem acobertamento fiscal, a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que em tais casos que o dolo é elementar aplica-se a contagem do prazo decadencial nos termos do que dispõe o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional -CTN, tendo em vista a ressalva contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN.

E, eventual arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário decorrente de saldo credor na contra “Caixa” não deve estar atrelada a fatos passados, e sim em relação ao exercício em que ele é apurado (2017, no presente caso), em que as disponibilidades da empresa se encontram infladas artificialmente, exatamente pelo fato de suprimento indevido na conta “Caixa”.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes, vide Acórdão nº 23.254/19/3ª (relator I. Conselheiro Bernardo Motta Moreira).

Vale destacar que as intimações do Auto de Infração ocorreram em 28/11/22, 05/12/22 e 06/12/22, portanto, não se operou a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em questão.

Como se verifica dos quesitos formulados, o pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial e são análises desnecessárias ao caso em exame. Ademais, os documentos apresentados pela Impugnante reforçam a acusação fiscal, comprovando justamente que as movimentações ocorreram na conta bancos, não havendo ingresso de numerário na caixa, logo, não havendo justificativa para o “débito na conta caixa”, e muito menos a sua permanência na referida conta contábil.

Conclui-se, portanto, que a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelo próprio Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria, motivo pelo qual indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, 23.519/23/2ª

inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Da Arguição de Nulidade do lançamento

Requer a Impugnante “a nulidade ou insubsistência do Auto de Infração, tornando-se sem efeito o imposto exigido, bem assim a multa pretendida, por não estar legitimada a pretensão do agente do Fisco, seja pela inexistência de movimentação de mercadoria sem documento fiscal, ausência da obrigação tributária principal, que prejudica a acessória (multa isolada), seja pela caracterização do confisco”.

No entanto, ao contrário das afirmações da Impugnante, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos estabelecidos no RPTA, inexistindo, pois, qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Verifica-se que consta do Auto de Infração a motivação do lançamento, as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Afasta-se, também, qualquer ilegalidade do presente lançamento, pois as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

As questões relativas ao mérito serão abordadas no tópico específico.

Desta feita, constam nos autos todos os elementos exigidos pela legislação tributária capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante, notadamente, os requisitos reivindicados pelo art. 142 do CTN e pelo art. 89 do RPTA.

Rejeita-se, pois as prefaciais arguidas.

Do Mérito

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos meses de maio, setembro, outubro e dezembro de 2017, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), apuradas mediante a constatação de saldos credores na conta Caixa e diferença de saldo no final do exercício, após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta contábil.

Exige-se ICMS incidente sobre o valor dos saldos credores apurados/diferença de saldo (saídas desacobertas de documento fiscal) com a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei.

Vale registrar que a empresa autuada encontra-se, atualmente, cadastrada como empresa Ltda Unipessoal (conforme documentos societários anexos ao Auto de Infração). Portanto, as referências à Autuada serão feitas considerando os registros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atuais da empresa, mantendo-se as menções de “EIRELI” relativas às falas do Fisco e da Defesa porventura reproduzidas.

Neste contexto, registre-se, por oportuno, que a Lei nº 14.195/21, publicada no Diário Oficial da União em 28 de agosto de 2021, determinou a extinção da EIRELI e o art. 41 da referida lei estabeleceu que as empresas registradas como EIRELI sejam automaticamente transformadas em Sociedade Limitada Unipessoal, independente de alteração social.

Como destacado pela Fiscalização, após análise dos registros contábeis do Contribuinte, foram detectados lançamentos atípicos a débito na conta caixa referentes a cheques compensados, operações eletrônicas (TED) transferências em contrapartida a crédito da conta “Bancos” e pagamentos a fornecedores ou ainda com histórico inconclusivo (“conforme extrato bancário”).

Informa que a Impugnante foi intimada a vincular os cheques compensados liquidados por meio da compensação bancária e as operações eletrônicas (TED) aos respectivos lançamentos a débito na conta caixa na mesma data e valor correspondente identificando as operações a que se referiam e a apresentar os documentos relacionados (extrato bancário, cópia de cheque, transferência eletrônica e outros).

Também foi solicitado extrato bancário digital para análise da movimentação dos valores se compatíveis aos lançamentos declarados na ECD.

Registra que, como a Autuada não apresentou documentos suficientes e não apresentou os extratos solicitados, foi requerida a quebra de sigilo bancário de todas as contas movimentadas pela empresa no exercício de 2017.

Ressalta a Fiscalização que os cheques liquidados por meio de compensação bancária e as operações eletrônicas (TED), por suas naturezas, não se prestariam ao suprimento do caixa.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque/TED/transferências a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Banco e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, o que não se verificou diante da análise minuciosa da ECD.

Menciona a Fiscalização que envidou todos os esforços na busca da verdade material, sendo acatados para alguns dos lançamentos analisados, para os quais foi possível detectar o lançamento a crédito em data próxima (ainda que não no mesmo dia).

Explica, assim, que a fiscalização originária era relativa a 148 lançamentos a débito no livro “Caixa”, restando 108 lançamentos inconsistentes.

Consta dos autos que desses 108 lançamentos no livro “Caixa” objeto de análise da Fiscalização, a Autuada apresentou denúncia espontânea em relação a 21 deles, mas referida autodenúncia não foi integralmente acatada por considerar a base de cálculo do ICMS de forma incorreta.

No demonstrativo (Anexo Provas) denominado de “Exclusão x verificação x intimação” verifica-se, de forma bem detalhada, os lançamentos que foram analisados pelo Fisco, contendo os históricos bancários e da contabilidade, aqueles que foram objeto de autodenúncia pelo contribuinte e os lançamentos glosados objeto deste Auto de Infração.

No demonstrativo “Análise ECD _ extrato _ justificativa”, a Fiscalização colacionou análises (filtros por valores realizados na conta Caixa do Razão) por ela efetuadas na busca das contrapartidas “créditos na conta caixa” para os débitos na referida conta relativos aos suprimentos indevidos.

Constam no Anexo intitulado de “Recomposição da Conta "Caixa"”, a planilha “Resumo” contendo a relação dos valores dos suprimentos indevidos da conta Caixa; a Planilha Recomposição menos Termo de Autodenúncia - TA e a Planilha de Demonstrativo do Crédito Tributário menos TA.

Como se verifica do citado demonstrativo “Resumo” nele consta a relação dos valores que supriram indevidamente a conta “Caixa” (valores extraídos da Planilha retro denominada de “Glosados”) objeto do presente lançamento após exclusão dos valores constantes do TA. Referidos suprimentos indevidos se referem a valores que foram lançados indevidamente a débito da conta “Caixa”, sem o respectivo “lançamento cruzado”, na mesma data e com mesmo valor, a débito de uma conta de obrigação (Passivo ou Despesa) e a crédito da conta “Caixa”.

Na “planilha Recomposição menos Termo de Autodenúncia – TA” tem-se a recomposição da conta “Caixa”, considerando os valores do Termo de Autodenúncia (base de cálculo do imposto considerada no TA), obtendo-se os valores dos saldos credores e da diferença de saldo do final do período.

Da análise das referidas planilhas, extratos bancários e livro Razão, verifica-se que a conta “Caixa” do estabelecimento autuado foi suprida mediante lançamentos vinculados às seguintes rubricas contidas nos extratos bancários: Cheques Compensados, TED, pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária, transferências entre contas bancárias e também a relação de valores que supriram a conta caixa sem correspondência com o extrato bancário (estes indicados pelo Fisco como “não encontrado”).

No tocante aos valores lançados a débito na conta “Caixa” para os quais sequer há contrapartida nos extratos bancários (denominados pela Fiscalização como “não encontrado”), a infração encontra-se caracterizada sem maiores delongas, pois houve suprimento da conta “Caixa” indicando como descrição da conta de origem a conta bancos sem qualquer relação com esta. Vide planilha “Glosados” que se encontra dentro do Anexo “Recomposição da Conta "Caixa"”.

Em relação às demais rubricas relativas aos suprimentos indevidos na Conta “Caixa”, como já relatado, a irregularidade foi apurada mediante a constatação da existência de lançamentos contábeis a débito da conta “Caixa”, relativos a Cheques Compensados; TED, pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária e transferências entre contas bancárias (cujas rubricas não correspondem à entrada de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores na conta “Caixa”), sem lançamento da respectiva baixa (a crédito da conta “Caixa”), na mesma data e valor, relativo ao pagamento da obrigação quitada.

Quanto aos cheques compensados, por **não** representarem ingressos efetivos de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (datas e valores devem ser coincidentes).

Assim, se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (*Passivo ou Despesa*) e a crédito da conta “Caixa” (Ativo), o que a Impugnante não logrou êxito em comprovar.

Ora, se o beneficiário do cheque não é o próprio contribuinte emitente e sim terceira pessoa, o recurso dele proveniente, lançado indevidamente no caixa, caracteriza-se como um recurso **não** comprovado, uma vez que o numerário relativo ao cheque, por ter sido destinado a terceiros, não ingressa na conta Caixa.

Segue essa linha o Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, conforme ementa abaixo reproduzida:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO À DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.” (G.N.)

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.

Observe-se que o acórdão em questão faz menção a omissão de receitas, em montante equivalente ao valor do suprimento inexistente, afirmando, inclusive, que a caracterização da omissão de receitas se dá de forma concreta e não presuntiva, exatamente em função de ser considerado inexistente o suprimento oriundo de cheques compensados.

Contudo, no caso em exame, a Fiscalização, de posse dos valores relativos aos suprimentos indevidos, os quais já poderiam ser objeto da exigência à luz do entendimento da decisão retro e de várias decisões deste Conselho de Contribuinte (Acórdão nº 22.377/20/2ª, por exemplo), promoveu a recomposição da conta “Caixa”, expurgando esses valores, autuando os saldos credores (após exclusão dos valores da BC do TA) e a diferença de saldo no final do exercício.

Dentro da mesma lógica, para todos os valores das rubricas autuadas (TED, pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária e transferências entre contas bancárias) cujos recursos foram transferidos para terceiros ou para outras contas

bancárias, tem-se que eles não representam efetivo ingresso de recursos na conta “Caixa”, isto é, os lançamentos a débito da conta Caixa inerentes a essas movimentações também caracterizam recursos não comprovados no caixa da empresa (omissão de receitas).

Em todos esses casos, a Impugnante, apesar de intimada (vide intimações anexas aos autos e documentações apresentadas), não demonstrou que os lançamentos a débito foram neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, com indicação da real destinação dos recursos questionados nos registros contábeis.

Destacou a Fiscalização que acatou *“alguns lançamentos intimados em que foi possível detectar o lançamento a crédito em data próxima (ainda que não no mesmo dia) foram acatados, dando o benefício da dúvida ao contribuinte. A Delegacia Fiscal de Contagem entendeu por bem acatar parcialmente a documentação apresentada reduzindo a fiscalização originária de 148 lançamentos, para 108 inconsistências no livro caixa”*.

Essa possibilidade do lançamento cruzado para as rubricas remanescentes foi também refutada com a análise minuciosa da ECD realizada pela Fiscalização antes da autuação, bem como na manifestação fiscal:

Em relação aos suprimentos de caixa, com o cotejo do extrato bancário foi possível entender que as movimentações bancárias descredibilizaram as contraposições do contribuinte de que teria realmente sacado numerário em valores que pudessem lastrear o ingresso em caixa, já que o lançamento a débito significa entrada de valores em espécie na conta da empresa. A tese do contribuinte de que é plenamente possível a passagem temporária desses recursos pelo caixa (não havendo para tal impedimento legal) não pode prosperar pelo fato de não ter a saída de caixa correspondente em valor e na mesma data.

Além do mais, os lançamentos investigados foram verificados na ECD em sua completude, com a análise de contrapartidas. Adicionalmente foi feito o filtro na data específica por valor para averiguar a superveniência de outros lançamentos relacionados ao fato contábil, evidenciando possíveis lançamentos cruzados que pudessem nos fazer compreender a lógica adotada pelo contabilista.

No caso dos pagamentos de fornecedores, embora o contribuinte tenha apresentado a nota fiscal relacionada ao pagamento e livro razão, é possível ver claramente que a quitação se deu através de operação bancária, conta bancos, em sua maioria baixa de títulos) refutando a possibilidade de trânsito pela conta caixa. Essa hipótese está excluída tanto no momento do débito (não há no extrato movimento de

saque para comportar entrada de dinheiro em caixa para suportar futuro pagamento em espécie), quanto no momento de saída do dinheiro do caixa (lançamento a crédito) pelo fato que não foi encontrado esse lançamento.

De modo algum, a não ser fraudulento ou simulado, poderia o contabilista registrar como suprimento de caixa um pagamento bancário feito através de TED. Não é preciso ter notório conhecimento contábil para saber que suprimento de caixa se faz em espécie ou até mesmo com cheque, desde que não seja caso de cheque compensado que tem o mesmo efeito do DOC/TED, isto é, sai da conta bancária do emitente para ingressar na conta bancária do destinatário.

O suprimento de caixa é um lançamento simples que qualquer leigo em contabilidade sabe como ocorre. Mas, classificar TED, cheque compensado, débito automático como ingresso de caixa é o típico suprimento de caixa indevido. A regularização disso seria com lançamento a crédito de caixa em contrapartida da conta de destino que deveria ser debitada.

(...)

Como salientado em preliminar, equivocou-se a Impugnante ao alegar que a exclusão dos valores registrados como suprimentos deu-se devido a diferenças das datas dos registros dos lançamentos.

Verifica-se dos autos é que a Fiscalização constatou lançamentos a débito na Conta “Caixa” relativos a valores correspondentes a cheques liquidados por meio de compensação bancária, pagamento de despesas por meio de conta bancária e operações eletrônicas (TED), os quais, por suas naturezas, não se prestariam ao suprimento do caixa.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque/TED/pagamento a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Banco e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, o que não se verificou em relação às rubricas autuadas. Restando, pois, a existência de suprimentos indevidos na conta “Caixa”, quando, na verdade, tratava-se de pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária.

Diante da não comprovação solicitada, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), promovendo a recomposição da conta “Caixa” e considerando os saldos credores/diferença de saldo final exercício como provenientes de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

RICMS/02

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

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

(...)

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.

§ 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; (Grifou-se)

A legislação federal assim trata a omissão de receitas no Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9.580/18:

Decreto nº 9.580/18

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou

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

Art. 299. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, caput). (Grifou-se).

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

Reitera-se que corretamente agiu o Fisco em considerar como saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal os valores relativos aos saldos credores apurados/diferença de saldo, após recomposição da conta Caixa, na qual foram expurgados os lançamentos indevidos a débito da referida conta “Caixa”.

A existência de saldos credores na conta “Caixa” ou saldos “a descoberto”, após a glosa de lançamentos acima mencionados, reforçam a conclusão quanto à omissão de receita, uma vez que caracterizam utilização de recursos não declarados para fazer face às obrigações rotineiras da empresa.

Como se verifica da impugnação ao lançamento foram colacionados aos autos pela Impugnante documentos relativos à denúncia espontânea efetuada (já considerada na apuração fiscal, conforme relatado) e aos esclarecimentos relativos ao acompanhamento fiscal.

No anexo à impugnação intitulado “Contestação”, o contribuinte contrapôs a cada lançamento as acusações fiscais, bem como elaborou anexo com o número do lançamento, reunindo os elementos que dispunha como prova. Essa sistemática foi adotada para justificar 87 (oitenta e sete) dos 108 (cento e oito) lançamentos autuados, já que os demais, compuseram a denúncia espontânea. As justificativas apresentadas, não refutam as acusações fiscais. O contribuinte apresenta, no seu entendimento, argumentos que justificam o lançamento “equivocado” à débito no caixa, mas não apresenta fatos que anulam o cômputo de valores indevidos inflando de forma irregular o caixa, culminando na ocultação de saldos credores.

A Fiscalização refuta detalhadamente a tese de Defesa da Autuada, concluindo que:

(...)

Conforme os outros casos a par do pagamento/ NF/ boletos, cumpre verificar se os lançamentos contábeis

espelham esses documentos. Ou seja, se houve movimentação de títulos através de sistema bancário, não há que se falar de movimentação de numerário em caixa. Entretanto, mesmo assim foram procurados o lançamento a crédito no caixa para verificar se houve acerto de lançamentos “equivocados”.

São diversos lançamentos com essa justificativa, reconhecendo o erro de lançamento decorrente com a troca de sistemas (Prosoft – Questor) do contribuinte. O procedimento a ser feito seria a correção de lançamento, o que não foi feito.

Há ainda outras justificativas de lançamentos, que se referem a saídas de caixa em data muito posterior (até seis meses) ou até mesmo anterior ao lançamento de débito, ou ainda em valor divergente que, por óbvio não foram aceitas. Vale lembrar que o contribuinte na fase de intimações já havia apresentado documentação e planilha nos mesmos termos do que foi apresentado nessa impugnação, não inovando na instrução probatória.

Em síntese, foram diversas as “inconsistências” apontadas e suas causas, entretanto os efeitos no caixa subsistiram a despeito disso e a não observância dos procedimentos contábeis corretos camuflou o saldo credor do caixa. Esse por sua vez, leva a aplicação da presunção de existência de entrada de recursos de origem não comprovada conforme os dispositivos legais.

Como bem destacado pela Fiscalização a simples apresentação de documentos relativos aos pagamentos efetuados com os recursos que supriram a conta “Caixa” indevidamente não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, bem como justificativas do suprimento indevido se não estiver comprovado o regular registro desses pagamentos na escrita contábil da empresa mediante o chamado “Lançamento Cruzado” (baixa do Caixa), já referenciado anteriormente.

Por isso, os documentos trazidos aos autos pela Defesa, especialmente as informações sobre os supostos pagamentos com referidos valores, não afastam a acusação fiscal.

Referidas informações reforçam a acusação de que os valores objeto da autuação não se referem a uma efetiva entrada de numerário no caixa da empresa.

Diferente do alegado pela Defesa, importante destacar que o Fisco identificou perfeitamente o substrato fático que autoriza a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal estabelecida no citado art. 194, § 3º do RICMS/02.

No caso em exame, os lançamentos objeto da presente autuação foram extraídos da própria escrita contábil e extratos bancários, correspondendo a apenas uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcela de todas as suas movimentações financeiras, decorrentes de suas atividades empresariais.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum*, contrariamente ao tangenciado pela Impugnante, têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA, *in verbis*:

RPTA (Decreto nº 44.747/08)

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.

Informa-se que o ICMS foi apurado tomando como base de cálculo os montantes dos saldos credores de caixa apurados e a diferença de saldo no final do exercício, com a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e art. 49 do RICMS/02.

Como se verifica dos autos, a Fiscalização considerou a base de cálculo do ICMS objeto de denúncia espontânea efetuada pela Autuada em relação aos 21 (vinte e um) lançamentos a Débito na conta “Caixa” por ela reconhecidos.

Verifica-se que além de a Autuada não ter considerado o imposto na sua própria base de cálculo, ainda, sob a alegação de que atua no mercado atacadista (CNAE-F 4639-7/01 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral), considerou apenas 15,28% - (quinze inteiros e vinte e oito centésimos por cento) - média apurada pela Autuada com base no levantamento dos produtos vendidos nos exercícios de 2018 a 2021) desses valores como tributados pelo ICMS no regime geral de débito/crédito, sendo considerado para o restante que o recolhimento do imposto deu-se na etapa anterior por supostamente se relacionar com mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto, de forma antecipada, por substituição tributária (vide Termo de Autodenúncia, Extrato de Débito e documentos anexos).

Contudo, entende-se que não merece reparo a apuração fiscal, uma vez que a apuração apresentada pela Autuada quando da denúncia espontânea (percentual das saídas de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, exercícios 2018 a 2021), além de não se referir ao período autuado (2017) não tem o condão de demonstrar que as aquisições das mercadorias ocorreram com acobertamento fiscal e com o recolhimento do ICMS/ST devido.

Acresça-se a seguinte análise trazida pela Fiscalização no relatório fiscal:

Por tratar-se de presunção de saída desacobertada, não haveria motivos para o contribuinte fazê-lo com

mercadorias ST, já tributadas dessa forma, considerando ainda que não há como aferir o destino da mercadoria, aplicamos a alíquota de 18% para o ICMS.

O contribuinte foi autuado no PTA 01.002551139-41 pela constatação de que realizou operações simuladas, supostamente destinadas ao ES, com alíquota de 7% quando na verdade as mercadorias foram descarregadas em Minas Gerais. Nesse caso, a partir das notas emitidas com alíquota indevida foi possível identificar as mercadorias envolvidas e a constatação é que 93% dos itens comercializados nessa circunstância não estavam sujeitos a ST.

Registra-se, assim, que o Fisco corretamente aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) para o cálculo do ICMS incidente nas saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, observando o disposto no art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

§ 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;

(...)

Do exposto, corretas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II, e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da 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. (Grifos acrescidos).

Diferentemente da alegação da Defesa, a Multa de Revalidação foi exigida corretamente, no valor de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS exigido, nos termos do art. 56, inciso II retro, vide demonstrativo às págs. 18 do e-PTA.

Também foi corretamente exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 (20% do valor das operações desacobertadas de documento fiscal), conforme se verifica no citado demonstrativo às págs. 18 do e-PTA.

Cabe destacar que o valor da Multa Isolada exigida é inferior ao limite máximo previsto no inciso I do § 2º do citado art. 55 (duas vezes o valor do imposto incidente), pois o ICMS é exigido com aplicação de alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo (valor da operação) apurada e a penalidade no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o citado valor (vide apuração no Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 18).

Portanto, equivocou-se a Impugnante ao alegar que há erro de cálculo em relação às multas de revalidação e isolada.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, informe-se que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto conforme dispõe o §5º, item 2 do referido artigo.

Quanto às assertivas de ilegalidade trazidas pela Defesa, especialmente em relação às penalidades exigidas conforme previsto na Lei nº 6.763/75, 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, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Conforme relatado, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o titular da empresa autuada, na condição de Coobrigado, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, II da Lei nº 6.763/75.

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infração em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado titular da empresa autuada para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais supracitados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à responsabilidade do contabilista, Gilberto Aparecido de Freitas, vê-se que ela não se materializa tecnicamente no caso presente.

Primeiro porque a acusação fiscal dá-se pela égide da presunção.

A “Presunção”, “*per si*”, afasta qualquer pecha de dolo a justificar o contabilista nesta lide.

Ainda que não bastasse, foi o trabalho do contabilista que permitiu ao Fisco extrair as informações que permitiram-no presumir saídas desacobertas. Os documentos constantes no caixa não são fraudulentos e são lícitos, há de convir.

E na eventualidade de não haver lastro, como defendido pelo Fisco em sede de presunção, a responsabilidade não é de quem escriturou mas de quem, presumivelmente, auferiu vantagem econômica com isso, que não tem nada a ver com o contador e sim, dentro desta mesma presunção, a vantagem é do corpo empresarial.

Aliás, esta autuação é tão *sui generis* que do mesmo modo que ao Fisco Estadual os fatos redundam em presunção de vendas sem documentos fiscais tem-se que, ao Fisco Federal, é presunção de pró-labore não declarado.

Ora, a vantagem econômica de “*quem tem vantagem nas vendas é o empresário*” e “*quem tem vantagem no pró-labore*” também é ele, empresário. O contabilista é um instrumento que “*escritura*” calcado no que a empresa lhe transmite, mas vantagem econômica, insiste-se, não há.

Acrescenta-se também o fato de que nestes mesmos autos e nesta mesma autuação, o Fisco homologou uma denúncia espontânea apresentada pela empresa autuada, sabidamente advinda após a ação exploratória, e não há, nesta denuncia citada, qualquer chancela afiançada como sendo solidário o contabilista sub exame àquele crédito denunciado que é originário desta mesma autuação, circunstância que apenas reforça inexistir responsabilidade do contador somente na “*parte*” do crédito debatido, já que no crédito parcelado e originário do mesmo feito, o Fisco excluiu-o da “*fiança*” e da solidariedade.

Finalmente, no “Fórum Contábeis Contabilidade” ‘site @contabilidade.com.br’ escrito por Cláudio Rufino, é exarado sobre o caso dos autos que:

“1 - Não há nada de mal emitir cheques para suprimento de caixa, pois é parte da operação da empresa realizar pequenos pagamento via caixa.

2 - É imperativo que todos os comprovantes que deram origem aos cheques emitidos, constarem na contabilidade, posto que se não houver tais comprovantes subtende-se que os sócios estão fazendo retiradas de pró-labore disfarçada, e nesse caso havendo uma fiscalização a coisa fica complicada aos sócios.”

Como se observa, a contabilidade agiu de forma correta e foi ela, mediante suas ações, que contribuíram ao resultado desta auditoria fiscal, porém, sem aferir qualquer vantagem econômica, há de convir.

Neste contexto, seja pela natureza da infração que é calcada em presunção, assim como o fato de que o contabilista agiu fundado na sua obrigação de escriturar os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cheques que supriram o caixa; seja ainda pelo fato de não haver prova de dolo ou má fé, até porque, nem vantagem econômica se pode presumir ter ocorrido por parte do contabilista, reputa-se que a sua responsabilidade aqui não se materializa.

Até porque, reitera-se também, nem mesmo na denúncia espontânea ofertada e homologada pelo Fisco nos autos, tendo em vista esta mesma autuação, há a chancela de ser o contabilista um dos fiadores ou ente solidário da obrigação ali assumida.

Diante disso, não está configurado nos autos a responsabilidade do contabilista, devendo o lançamento ser reformado neste aspecto excluindo-o da acusação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o contador do polo passivo da obrigação tributária. Vencidos, em parte, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Estevão Siqueira Nejm e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2023.

Antônio César Ribeiro
Relator designado

André Barros de Moura
Presidente

CS/MC

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.519/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002559001-88
Impugnação: 40.010155562-39
Impugnante: Comercial de Alimentos Esthampa Ltda
IE: 001712634.00-44
Coobrigados: Gilberto Aparecido de Freitas
CPF: 808.162.666-20
João Bosco de Castro
CPF: 621.192.656-15
Proc. S. Passivo: Estevão Siqueira Nejm
Origem: DF/Contagem - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, 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.

Versa a autuação sobre a constatação de que, nos meses de maio, setembro, outubro e dezembro de 2017, a Impugnante promovera a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (vigente no período autuado), apuradas mediante a ocorrência de saldos credores na conta Caixa nos referidos meses, após a glosa de valores contabilizados indevidamente a débito da mencionada conta contábil.

Exige-se ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária: o titular da Autuada, no período autuado, em razão da prática de atos com infração à lei (dar saída em mercadorias sem emitir documentos fiscais), nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75; o contabilista, em razão da prática de atos com dolo ou má-fé (escrituração de saldos credores na conta contábil “Caixa”) que resultaram no não recolhimento do imposto devido pelo contribuinte nos termos do art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e com art. 21, §3º, da Lei nº 6.763/75.

O voto de qualidade do referido acórdão prevaleceu no tocante à eleição do profissional de contabilidade no polo passivo. Entendeu este Conselheiro como correta

tal eleição, em virtude dos fatos narrados, da argumentação técnica trazida pela Fiscalização e, acima de tudo, da impossibilidade das contas contábeis da Impugnante coadunarem sem a intervenção de um profissional conhecedor da técnica e prática contábil.

A Fiscalização afirma que:

“... constatou lançamentos a débito na Conta “Caixa” relativos a valores correspondentes a cheques liquidados por meio de compensação bancária, pagamento de despesas por meio de conta bancária e operações eletrônicas (TED), os quais, por suas naturezas, não se prestariam ao suprimento do caixa.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro contabiliza-se o cheque/TED/pagamento a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta Banco e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc.), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes, o que não se verificou em relação às rubricas autuadas. Restando, pois, a existência de suprimentos indevidos na conta “Caixa”, quando, na verdade, tratava-se de pagamentos diversos efetuados por meio da conta bancária. (Grifou-se)

Sabendo-se que os valores relativos a cheques liquidados por meio de compensação bancária, pagamento de despesas por meio de conta bancária e operações eletrônicas (TED) não se prestam ao suprimento de caixa, de quem foi a iniciativa de contabilizá-los como se servissem para tal finalidade, do profissional de contabilidade ou do titular da Impugnante?

Sabe-se que a prática contábil se rege por normas e procedimentos e que os profissionais de contabilidade devem a eles obedecer de forma a conferir qualidade, veracidade e confiabilidade aos atos e fatos contábeis. O que se infere da questão aqui colocada é que o profissional de contabilidade sabia que estava diante de uma impossibilidade de dar tratamento de suprimento de Caixa a recursos que não se prestavam para tal finalidade.

É dever do profissional de contabilidade alertar, orientar e instruir seus clientes quanto à correta observância das normas e procedimentos contábeis, mesmo que isso signifique o reconhecimento de prática de infração à legislação tributária.

O que depreende do processo aqui em análise é que o profissional de contabilidade optou por “ajeitar” as contas e demonstrativos contábeis, ao invés de exercer o seu papel de orientador quanto à observância dos princípios e normas que regem a Ciência Contábil, razões por que entende este conselheiro como correta a inclusão do profissional contabilista no polo passivo, nos termos do art. 124, inciso II, do CTN, c/c art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) e com art. 21, §3º, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o art. 1.177, parágrafo único, da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), *in verbis*:

Código Civil

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

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

Verifica-se, pois, a má-fé de que trata a Lei ao fato de o profissional de contabilidade haver tido conhecimento do erro ou da inconsistência contábil e, ao invés de adotar práticas e procedimentos para saná-los, promoveu “ajustes” dos mesmos para que tivessem a aparência daquilo que não são do ponto de vista contábil, contribuindo, assim, para o não pagamento do imposto exigido pela Fiscalização neste e-PTA em discussão.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2023.

**Wertson Brasil de Souza
Conselheiro**