

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.677/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002445689-85
Impugnação: 40.010155498-01, 40.010155849-41 (Coob.)
Impugnante: Lamiplast - Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltd
IE: 062277648.00-74
Hélio Scarabelli Alves (Coob.)
CPF: 542.754.586-72
Coobrigados: Tatiane Martins Antunes
CPF: 094.812.466-04
Wellington Martins Machado Antunes
CPF: 003.941.536-85
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho
Origem: DF/Contagem - 2

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75. No caso dos autos, os atos praticados no exercício profissional têm relação direta com as imputações fiscais e levaram, conseqüentemente, à falta de recolhimento do tributo.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA “CAIXA/BANCOS” - OMISSÃO DE RECEITAS. Constatou-se, mediante a análise da escrita contábil, o ingresso de recursos sem comprovação de origem na conta “Bancos”, caracterizando a omissão de receitas, fato que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02 (vigente no período autuado) e art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II

e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir da apuração os valores relativos aos saldos iniciais das contas “Financiamento – Bancos – Banco Sicoob” e “Lucros e Prejuízos Acumulados - Saldo no início do Exercício”.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/17 a 31/12/17, apuradas mediante a análise da escrita contábil da Autuada, em face da constatação da existência de valores contabilizados a débito da conta “Bancos” e a crédito das contas “Empréstimos e Financiamentos” e “Lucros e Prejuízos Acumulados – Saldo do Início do Exercício”, sem lastro documental e sem comprovação de origem, o que caracteriza a omissão de receitas.

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

Foram eleitos como Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e o contabilista, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da citada lei.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado Hélio Scarabelli Alves, apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, apresentam impugnações às págs. 186/213 e 515/551, respectivamente, contra as quais a Fiscalização manifesta-se às págs. 566/581.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 585/608, opina, em preliminar, pela pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/17 a 29/11/17. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir da apuração os valores relativos aos saldos iniciais das contas “Financiamento – Bancos – Banco Sicoob” e “Lucros e Prejuízos Acumulados - Saldo no início do Exercício”.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

A Autuada alega que o lançamento promovido pela Fazenda Pública Estadual estaria contaminado de vício material, afrontando os arts. 142 do CTN e 146 da CR/88 e o princípio da legalidade, ao trazer em seu bojo definição de base de cálculo e fato gerador do ICMS, em situações não previstas na Lei Complementar nº 87/96.

A Impugnante/Atuada sustenta, ainda, que é nulo o Auto de Infração, em razão de o Fisco ter exigido o ICMS com base nos valores expostos nas escritas fiscais, apenas por não encontrar a origem das operações realizadas sem, contudo, intimar o Contribuinte a retificar a escrita.

O Coobrigado/Contabilista afirma, de forma genérica, que seria nulo o lançamento por estar *“em completa dissonância das condições estabelecidas pela norma jurídica a respeito do lançamento, forma jurídica de constituir o crédito tributário pela autoridade administrativa, conforme depreende do art. 142 do Código Tributário Nacional”*.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Cabe destacar que o trabalho fiscal foi realizado com base na escrita contábil da Autuada, mediante a análise dos livros Razão das contas contábeis e documentos apresentados pelo Contribuinte, em atendimento às intimações fiscais.

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 RPTA, em seu art. 89.

No caso em discussão, verifica-se que 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.

Insta pontuar que as alegações da Impugnante/Atuada quanto à nulidade do Auto de Infração, em razão de constar no demonstrativo do crédito tributário do

Auto de Infração, supostas inconsistências, o que seria decorrente de cálculo errado (2 vezes), relativo ao período de janeiro de 2017, resultando em valor de ICMS maior, este se confunde com o mérito e, assim, será tratado, oportunamente.

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

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, para “*cruzamento das contas contábeis com os lançamentos das Escritas Fiscais da empresa a fim de demonstrar as saídas e entradas no período da fiscalização*” e realizar a “*releitura do creditamento do ICMS da conta de energia elétrica*”.

Insta registrar que o trabalho fiscal decorre da análise das contas contábeis do livro Razão da Autuada, tendo sido constatado o ingresso de recursos na conta “Bancos”, sem origem comprovada e sem lastro documental.

Portanto, constata-se não ter utilidade para o deslinde da questão a análise do creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica pelo Contribuinte.

Ademais, encontram-se anexadas aos autos as cópias do livro Razão das contas envolvidas no lançamento, bem como foram trazidos pela Defesa os documentos que entende comprovar a origem dos recursos creditados nas contas bancárias (extratos bancários e contratos de mútuo).

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/17 a 31/12/17, apuradas mediante a análise da escrita contábil da Autuada, em face da constatação da existência de valores contabilizados a débito das contas “Bancos” e a crédito das contas “Empréstimos e Financiamentos” (Passivo) e “Lucros e Prejuízos Acumulados – Saldo do Início do Exercício”, sem lastro documental e sem comprovação de origem, o que caracteriza a omissão de receitas.

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

Foram eleitos como coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e o contabilista, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da citada lei.

Registra-se, inicialmente, que foram lavrados os seguintes Autos de Infração, relacionados à mesma ação fiscal:

- e-PTAs nºs 01.002400790-87 e 01.002378475-30, tendo como Sujeito Passivo a Panterplast Indústria e Comércio Eireli;

- e-PTAs nºs 01.002508036-64 e 01.002445689-85 (ora discutido), tendo como Sujeito Passivo a Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda;

- e-PTAs nºs 01.002371743-14 e 01.002455975-80, tendo como Sujeito Passivo a Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Eireli.

Em face da lavratura dos vários autos de infração, os Sujeitos Passivos Lamiplast, Panter e Panterplast, representados pelo mesmo advogado, apresentaram impugnações em todos os e-PTAs acima, contendo, em sua maioria, os mesmos argumentos e documentos.

Assim, a Assessoria do CCMG se manifestou apenas sobre os argumentos e documentos que tem relação com o processo em exame.

A Impugnante/Atuada pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 30/11/17, com fundamento no art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, ao entendimento que “*considerando que a intimação do lançamento do crédito tributário se deu no dia 30 de novembro de 2022, resta inequívoca a ocorrência da decadência referente ao período de 01 de janeiro de 2017 a 29 de novembro de 2017*”.

Verifica-se que a Autuada requer a decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/17 a 29/11/17, com fundamento no art. 173 do CTN, desconsiderando a forma de contagem do prazo de 5 (cinco) anos prevista no inciso I do referido artigo.

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - **do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...) Grifou-se.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2017, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/18, findando-se em 01/01/23. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 29/11/22 e que a Autuada teve ciência em 01/12/22 (pág. 174) e o Coobrigado em 27/12/22 (pág. 583), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, convém trazer as informações contidas no contidas no “Relatório Fiscal da Panterplast”, acostado aos autos por meio do Anexo 1, a fim de contextualizar a análise fiscal que precedeu a presente autuação.

De acordo como o relato fiscal, a empresa Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Eireli comporia um esquema de sonegação fiscal, montado juntamente com a empresa Panterplast Indústria e Comércio Eireli.

Relata o Fisco que foram constituídas várias empresas, tendo como sócios os familiares (esposa e filhos) do Sr. Milton Francisco Antunes, com o objetivo de “diluir” receitas e maquiagem situações inexistentes, sendo este quem de fato administra as empresas. São as seguintes empresas:

- Panterplast Indústria e Comércio Eireli, com início de atividade em 01/10/86, cujo titular é Milton Francisco Antunes, empresa com regime de recolhimento pelo Débito e Crédito;

- Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Eireli, com início de atividade em 08/04/91, cujo titular é Wellington Martins Machado Antunes (filho do Sr. Milton Francisco Antunes); com 100% de participação a partir de 31/01/01, empresa enquadrada no Simples Nacional até 31/12/20;

- Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda (Matriz), início de atividade 05/02/04, cujos sócios são: Tatiane Martins Antunes (90% de participação) e Wellington Martins Machado Antunes (10% de participação), estabelecimento enquadrado no Simples Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Ltda (Filial), início 23/11/10, suspensa em 27/11/20, estabelecimento enquadrado no Simples Nacional.

Observa o Fisco que as matérias-primas e os produtos intermediários utilizados no processo produtivo são, quase na sua totalidade, registrados na Panterplast Indústria e Comércio Ltda (a qual adota o regime de D/C), que por sua vez, mantém saldo credor continuado no período de 01/01/16 a 30/09/20. O crédito do ICMS relativo à matéria-prima, produtos intermediários e embalagens foi registrado quase na totalidade pela Panterplast, enquanto as outras duas empresas, não registraram ou registraram valores irrisórios.

O referido relatório cita, ainda, outras empresas que comporiam o suposto sistema de sonegação fiscal, tendo como titulares Andreza Martins Antunes, filha do Sr. Milton Francisco Antunes (IMC Indústria Mineira de Produtos de Limpeza Eireli), o próprio Milton e sua esposa (Pingo Verde Comércio e Indústria Ltda); Tatiane Martins Antunes, filha, (Dragagem Melo Franco Eireli); e a empresa WTA Participações Ltda (baixada), atualmente MFA Serviços e Locações Ltda, que “cuidava” do recebimento dos títulos de todas as empresas da família, cuja existência só prosperou até o período em que se iniciou a presente fiscalização.

O Fisco compara as informações fiscais com as informações constantes da escrita contábil e aponta diversas inconsistências entre a escrita fiscal e a escrita contábil.

No que toca à empresa Lamiplast (matriz e filial), informa o Fisco que a filial não adquiriu matéria-prima no exercício de 2017, não possuía estoque no inventário de 31/12/16, seja de matérias-primas, mercadorias para revenda ou produto acabado e, ainda assim, emitiu, durante o ano de 2017, notas fiscais de venda (CFOPS 5.101, 5.102, 6.101 e 6.102) no total de R\$ 487.038,03. Já a Matriz, nesse período, adquiriu matéria-prima no valor de R\$1.815,60 e emitiu notas fiscais de vendas (5.102, 6.101. e 6.102) no total de R\$ 839.792,69.

Relata o Fisco que, reiteradas vezes intimou as empresas Panterplast, Panter Comércio e a Lamiplast (matriz e filial) a apresentarem os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, especialmente os avisos bancários e os respectivos extratos bancários, não tendo logrado êxito em obtê-los.

Diz que as cópias reprográficas dos documentos apresentados, que supostamente representavam operações financeiras entre a Panterplast e as empresas Panter Comércio e a Lamiplast, não contêm qualquer elemento indicativo de se tratar de empréstimo, bem como, não possuem qualquer classificação contábil.

Conclui o Fisco que, da análise das situações descritas no referido Relatório Fiscal, verifica-se que havia um esquema de sonegação fiscal, com a colocação de apenas uma empresa no regime de recolhimento do imposto por débito e crédito (Panterplast) e as demais no regime Simples Nacional, sendo que, no caso daquelas com o objetivo de produzir material plástico, a matéria-prima e produtos intermediários eram registrados em nome de apenas uma (Panterplast), a qual consumiu um valor menor em energia elétrica do que a Lamiplast (Matriz) e Lamiplast (Filial).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Traz outras informações da escrita contábil que corroboram suas afirmações.

No caso dos presentes autos, conforme relato fiscal, a Autuada Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda lançou, em sua escrita contábil, informações supostamente obtidas nos extratos bancários, valores este sem lastro documental, quais sejam:

- valores lançados na conta Empréstimos e Financiamentos (conta contábil 2.2.1.01 – do grupo Passivo Exigível a Longo Prazo), como sendo recursos obtidos das empresas Panter Comércio, Panterplast Indústria, IMC Indústria, Dragagem M Franco e Banco Sicoob (conta 2.2.1.02).

Tais valores foram lançados a débito das contas Banco Conta Movimento (1.1.1.05) - Banco Itaú e Banco do Brasil.

Ao final do exercício, os valores lançados como empréstimos e financiamentos eram transferidos, mediante lançamento a débito de tais contas para as contas de “Adiantamentos de Fornecedores” (1.1.2.06), inclusive o valor de empréstimo contabilizado como oriundo do Banco Sicoob.

- a conta contábil 2.4.3.01.001 – Saldo início do exercício (do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados - Patrimônio Líquido) se encontrava com o saldo no início do exercício de 2017 no valor de R\$ 1.465.699,45, e foi debitada no valor de R\$ 326.994,13, com o histórico de “Vr. Transferido” em contrapartida da conta “Lucros distribuídos” (2.4.3.005), sem qualquer documento que comprovasse o lançamento contábil.

Sustenta o Fisco, em seu relatório fiscal complementar, que *“as empresas acima elencadas não fazem parte dos fornecedores da Lamiplast, não se encontrando cadastradas, como pode ser observado no plano de contas, e se assim o fizessem, a contrapartida a ser utilizada, seria a conta “Fornecedores”. Contudo observa-se que os lançamentos e a criação das contas não representam uma situação real”*.

Ressalta, ainda, que a análise da escrita contábil indica a inobservância de princípios e normas de contabilidade geralmente aceitas, não atende a legislação tributária, além de não terem sido apresentados os documentos que comprovam a real origem dos recursos.

Diante das situações acima expostas, o Fisco, entendendo que não foram apresentados os documentos que comprovassem os lançamentos contábeis, considerou como omissão de receita os valores lançados nas contas na conta “Empréstimos e Financiamentos” (Passivo Exigível a Longo Prazo) e na conta “Saldo início do exercício” (do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados - Patrimônio Líquido) conforme demonstrado no Anexo 09 - Demonstrativo de Omissão.

Da análise das informações constantes dos relatórios fiscais e dos documentos acostados pelo Fisco (Plano de Contas, livro Razão das contas Empréstimos e Financiamentos), depreende-se que a Autuada realizou lançamentos a débito das contas Bancos – Itaú e Banco do Brasil, em contrapartida da conta do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Passivo “Empréstimos e Financiamentos”, não tendo apresentado qualquer documento que comprovasse se tratar efetivamente de empréstimos contraídos.

Portanto, os lançamentos da entrada de recursos na conta “Bancos Conta Movimento” não tiveram sua origem comprovada, tendo o Fisco aplicado a presunção de omissão de receitas, prevista na lei tributária federal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Lei 6.763/75

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

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

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

Lei nº 9.430/96

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

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Insta trazer para a discussão, os dispositivos contidos na legislação tributária federal, que tratam da omissão de receitas.

O Decreto nº 3.000/99, (revogado pelo Decreto nº 9.580/18), que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

Decreto 3.000/99

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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 9.430, de 1996, art. 40):

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

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

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):

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.

Cumpre, mais uma vez, ressaltar que a Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda foi autuada por meio dos e-PTAs nº 01.002445689-85, relativo ao exercício de 2017 (ora discutido) e nº 01.002508036-64, sendo este último relativo aos exercícios de 2018 e 2019.

Assim, tendo a Impugnante apresentado argumentos sobre os lançamentos relativos aos exercícios de 2018 e 2019, estes não serão aqui tratados, por não terem relação com o presente lançamento, que trata do período de 01/01/17 a 31/12/17.

Não merece prosperar o argumento da Autuada de que, ainda que houvesse entrada e saída de aporte financeiro no caixa da empresa, essa operação não seria hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não se encontra elencada no rol taxativo de hipótese de incidência do imposto, conforme arts. 2º e 12º da Lei Complementar nº 87/96.

Insta trazer à colação o disposto no art. 194, § 3º, vigente no período autuado:

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

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não

comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. (Grifou-se)

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

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

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

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

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

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

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

Tampouco prospera a alegação de que a Autuada não poderia ser tributada pelo ICMS, por ser optante do regime de apuração Simples Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional). Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

Art. 13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º - O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;

(...)

A Impugnante/Atuada alega que não condiz com a verdade a afirmativa contida no relatório do Auto de Infração de que não teriam sido entregues os documentos solicitados pelo Fisco, não se podendo afirmar que não houve comprovação de origem dos valores lançados na escrita contábil, uma vez que a Fiscalização não intimou a Contribuinte à apresentação dos contratos de empréstimos, sendo que estes seriam os documentos que comprovariam o aumento de capital da empresa, estando devidamente lançados na sua escrita contábil.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Conforme se verifica do trecho do relatório transcrito pela própria Defesa, o Fisco afirma que intimou todas as empresas (Panterplast, Panter e Lamiplast) a apresentarem os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, especialmente os avisos bancários e os respectivos extratos bancários. E ainda que, os documentos apresentados, que supostamente representavam operações financeiras entre a Panterplast e as empresas Panter Comércio e a Lamiplast não continham informações que comprovassem se tratar de empréstimo.

A Autuada alega que existem várias modalidades de comprovação da movimentação financeira, sendo a mais importante delas o extrato bancário, no qual contém as movimentações bancárias das empresas diariamente. Defende a importância e a relevância desse documento para a contabilidade, o qual é regulado pelo art. 176 da Lei nº 6.404/76, dizendo que sem ele não se poderia realizar a contabilidade da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que o extrato bancário é documento hábil a comprovar toda a movimentação financeira do contribuinte, e que o Auto de Infração foi realizado sem a destreza esperada de qualquer ato administrativo, sem o cuidado e atenção aos documentos enviados para a Fiscalização.

Primeiro, cabe destacar que, de fato, os extratos bancários são documentos contábeis relevantes para a escrituração contábil da empresa, especialmente para as conciliações bancárias na apuração do saldo real da conta Bancos.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras, é clara a importância dos extratos bancários para as conciliações bancárias e conseqüentemente para as análises contábeis, como segue:

d) Conciliações bancárias

Para todas as contas bancárias, um aspecto de controle muito importante (que muitas vezes afeta o saldo respectivo no balanço) é que devem ser feitas conciliações bancárias periodicamente, particularmente na data do Balanço. Essas conciliações entre os saldos de contabilidade com os extratos bancários permitem a identificação das pendências existentes para sua contabilização ainda dentro do período. Isso ocorre normalmente com avisos bancários de despesas debitadas pelo banco, mas ainda não registradas pela empresa, com avisos de cobranças efetuadas pelo banco e ainda não contabilizadas, e com outros itens. (2010, p. 51)

Entretanto, a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

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

Formalidades da escrituração contábil

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

4. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

5. A escrituração contábil deve ser executada:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:

- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
- b) conta devedora;
- c) conta credora;
- d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
- e) valor do registro contábil;
- f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Documentação contábil

26. Documentação contábil **é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de**

origem interna ou externa, que apoiam ou compoñham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

(Destacou-se) .

Como se vê, a ITG 2000, que trata das formalidades da escrituração contábil, é bem clara ao dizer que o nível de detalhamento das informações deve atender à necessidade dos seus usuários. Assim sendo, o lançamento contábil deve ser efetuado com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis, bem como o histórico deve representar a essência econômica da transação.

Em que pese a defesa contundente da importância dos extratos bancários para a escrita contábil, a Autuada não os apresentou para o Fisco, tampouco os trouxe em sede de impugnação.

No caso em discussão, as informações contidas nos históricos contábeis não foram suficientes para sustentar a classificação contábil efetuada pela contabilidade, bem como, a Autuada, em sede de fiscalização, não apresentou documentos hábeis a comprovar as operações registradas nas contas contábeis.

Em sede de Defesa, a Impugnante/Atuada afirma que *"as transferências financeiras se referem a contratos de empréstimos realizados entre as empresas, conforme se extrai dos documentos juntados, estando, assim, todas as operações lançadas nas escritas fiscais de cada uma das empresas e amparadas legalmente"*, conforme comprovariam os contratos em anexo e planilha resumo dos contratos.

Defende que o mútuo é uma modalidade de contrato de empréstimo de coisas fungíveis, conforme disposto no art. 586 do Código Civil, sendo que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais vem assentando seu entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de realização de contratos de mútuos entre empresas participantes do mesmo grupo econômico, entendendo-se pela legitimidade do contrato.

Cabe destacar que, em relação ao exercício de 2017, a Autuada apresentou, anexos à impugnação, contratos de mútuo, tendo a Autuada como mutuária e as empresas Dragagem Melo Franco; IMC Indústria de Ceras Eireli; Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Ltda; e Panterplast Indústria e Comércio Ltda, como mutuantes (Anexos 21, 22 e 24).

Observa-se que para cada valor totalizado mensalmente pelo Fisco, lançado a crédito da conta Empréstimos e Financiamentos, a Autuada apresentou um contrato de mútuo, todos com vencimento até 31/12/18, constando em sua cláusula 3ª que o valor será devolvido *"sem qualquer índice de correção, juros ou mora"*.

Analisando os contratos anexados verifica-se que os mesmos não foram registrados no registro público, portanto, não podem produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

De pronto, conclui-se que os documentos apresentados, apenas após a lavratura do Auto de Infração, não se prestam a comprovar os lançamentos contábeis, não operando efeitos contra terceiros (no caso, o Fisco), uma vez que não foram registrados em registro público.

Soma-se a esse fato que a Autuada não trouxe outros elementos que comprovem efetivamente que os recursos lançados na conta Bancos, realmente, tiveram origem em empréstimos efetuados junto às empresas do grupo, como por exemplo, a quitação de tais empréstimos.

Ademais, cabe destacar que os lançamentos contábeis realizados denotam uma operação atípica para a situação que pretende a Impugnante comprovar.

Conforme se depreende das cópias do livro Razão, constantes do Anexo 9, a Autuada registra como entrada no “Banco” em contrapartida de “Empréstimos”, obrigação contraída junto a terceiros (no caso, empresas do mesmo grupo econômico da Autuada).

Tais obrigações são posteriormente transferidas (no final do exercício), mediante o lançamento a débito da conta Empréstimos, como se estes estivessem sido quitados, e a crédito de uma conta do Ativo “Adiantamento a Fornecedores”, como se houvesse uma baixa de valores já adiantados aos fornecedores.

Ressalte-se que, em relação aos valores lançados a débito de Bancos e a crédito da conta 2.2.1.02.000 – Financiamento – Bancos – Banco Sicoob (Passivo), a Impugnante não trouxe os extratos bancários, nem outros documentos que pudessem comprovar que se tratava de financiamento contraído junto à instituição bancária.

Também nesse caso, ao final do exercício foi efetuado lançamento a crédito da conta Adiantamento a Fornecedores – Panterplast.

Transcreve-se, por oportuno, quando se utiliza a conta contábil “Adiantamento a Fornecedores”, disponível em <https://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/adtofornecedores.htm>:

ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES - CONTABILIZAÇÃO

Os adiantamentos a fornecedores ocorrem na aquisição de matérias-primas, mercadorias, imobilizado, serviços, etc, sendo necessários classificá-los contabilmente de maneira correta, segundo sua origem, conforme a seguir exposto.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Quando o adiantamento se referir a matérias-primas, materiais de embalagens, mercadorias, insumos, materiais de uso e consumo e serviços relativos à industrialização, o valor correspondente deverá ser classificado em conta específica de "estoque" no grupo Ativo Circulante.

Por sua vez, quando o adiantamento for feito para aquisição de bens fixos, o valor correspondente será classificado no subgrupo Imobilizado do Ativo Não Circulante.

A classificação em conta específica de "estoque" será feita quando a empresa possuir controle permanente de estoque. Caso contrário, ou seja, quando o controle do estoque for feito de forma periódica, o adiantamento será classificado no grupo Ativo Circulante, em conta específica de "Adiantamentos a Fornecedores".

Na hipótese de adiantamento a fornecedores de serviços, se os mesmos não se relacionarem à industrialização por encomenda para formação dos estoques, serão classificados como "Adiantamentos a Fornecedores" - realizável a curto prazo ou longo prazo, conforme o prazo de execução dos mesmos.

(...)

O lançamento correto que retrata o fato contábil de Adiantamento a Fornecedores é:

- quando da saída do numerário do Banco para adiantamento:

D- Adiantamento a Fornecedor

C- Bancos

- quando do recebimento da mercadoria:

D- Estoques

C- Adiantamento a Fornecedor.

A fim de justificar os lançamentos a crédito das contas do Ativo "Adiantamento a Fornecedores", a Autuada alega se tratar de operações de "intermediação" pela Panterplast e a empresa fornecedora da matéria-prima utilizada pela Lamiplast, visto que a fornecedora "só realiza a operação de venda entre a Panterplast, Panter Comércio e Dragagem Melo Franco, tendo em vista que seu fornecimento se dá somente para com empresas com o regime de recolhimento pelo Débito e Crédito, não podendo, dessa forma, a Lamiplast realizar a operação diretamente". Assim sendo "as intermediadoras constam no livro razão da empresa com a conta contábil: Adiantamento a Fornecedores para este fim."

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Conforme consta do Relatório Fiscal complementar, a empresa Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Eireli, encontra-se enquadrada no regime do Simples Nacional até 31/12/20, afastando assim o argumento de que atuava como intermediadora nas compras de matéria-prima. Acrescente-se o fato de que a Lamiplast (matriz), ora autuada, conforme escrita fiscal, adquiriu em 2017, apenas o valor R\$1.815,60 relativo à matéria-prima.

Conclui-se que o lançamento contábil não retrata corretamente o fato contábil, uma vez que os recursos entrados nas contas bancárias foram considerados pela Autuada como recebimento de empréstimos, sem lastro documental, e, para ajustar a conta ao final do exercício, de modo que, no encerramento do exercício, não figurassem como obrigações no Passivo, foram transferidos para uma conta do Ativo (Adiantamento de Fornecedores), de modo a baixar o seu saldo.

Diante disso, correta a aplicação da presunção de omissão de receitas, conforme disposições legais que tratam da omissão de receitas na legislação tributária federal, notadamente o art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Constata-se, entretanto, na composição dos valores do demonstrativo de omissão de receitas (Anexo 9), que o Fisco considerou, para a apuração das exigências, o saldo inicial do exercício da conta “Financiamento – Bancos – Banco Sicoob”.

Contudo, o valor relativo ao saldo inicial da conta “Financiamentos” não deveria ser considerado na presente autuação, pois não representa movimentação bancária no exercício autuado, mas saldo de movimentação relativo ao exercício de 2016, o qual não foi objeto de análise pelo Fisco na fiscalização realizada.

No tocante ao valor lançado na conta contábil 2801 (2.4.3.01.001 – Saldo início do exercício – do grupo Lucro e Prejuízos Acumulados - Patrimônio Líquido), a qual se encontrava com o saldo no início do exercício de 2017 no valor de R\$ 1.465.699,45, tendo sido debitada no valor de R\$ 326.994,13 com o histórico de “Vr. Transferido” em contrapartida da conta “Lucros distribuídos” (2.4.3.005), sem qualquer documento que comprovasse o lançamento contábil, cabem as seguintes ponderações.

Conforme se depreende das cópias do livro Razão, acostados aos autos (Anexo 9 do grupo Provas do e-PTA), a conta de contrapartida para os valores supostamente transferidos da conta Lucros Distribuídos são a conta Caixa e as contas bancárias da própria empresa.

Observa-se, pela análise dos documentos acostados aos autos (Balanço Patrimonial de 2016 - Anexo 6) e pela cópia do livro Razão (Anexo 9) da conta “Saldo do início do exercício” (grupo Patrimônio Líquido – Lucro e Prejuízos Acumulados) que o valor de R\$ 1.465.699,45 se refere ao saldo final do balanço de 31/12/16 e saldo inicial de 2017.

Portanto, também nesse caso, não deve ser considerado na presente autuação, o saldo inicial da conta “Saldo do início do Exercício (2805)”, subconta da conta “Lucros e Prejuízos Acumulados”, por não representar movimentação na conta Caixa/Bancos no exercício autuado, mas saldo de movimentação relativo ao exercício de 2016, os quais não foram objeto de análise pela Fiscalização.

Insta esclarecer que não tem razão a Impugnante/Autuada quanto à alegação de que teria ocorrido erro na apuração do crédito tributário (Anexo 9), por supostamente o Fisco ter realizado cálculo do imposto em duplicidade, no mês de janeiro de 2017 e, ao final, ter considerado o valor de ICMS maior. O que se verifica é que foi lançado o saldo inicial das contas “Financiamento – Bancos – Banco Sicoob” e “Lucros e Prejuízos Acumulados - Saldo no início do Exercício”, e a movimentação do referido mês, e, em seguida, totalizado o mês de janeiro. No Demonstrativo do Crédito Tributário do Auto de Infração foi lançado apenas o valor total do ICMS do mês de janeiro.

Constata-se que os Impugnantes não foram capazes de ilidir a acusação fiscal anexando, aos autos, prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Assim sendo, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

(...)

Corretas, portanto, as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Tampouco, são pertinentes as alegações da Autuada quanto à incorreção da multa isolada aplicada, citando os arts. 43 e 44 da Lei Federal nº 9.430/96, uma vez que a Multa Isolada aplicada ao caso encontra-se fundamentada no disposto no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

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, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os sócios-administradores da 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.

Alega a Impugnante/Coobrigada que se verifica no Relatório Fiscal e Complementar que o Fisco denomina as operações como “esquema de sonegação fiscal”, a fim de criar uma situação inexistente e propiciar a inclusão dos sócios na posição de participantes do mencionado esquema, contudo, sem comprovar a ilicitude declarada ou a efetiva participação deles em qualquer destas alegações.

Defende que para haver o enquadramento do fato típico e ilícito é necessária a comprovação de materialidade e autoria, o que não teria ocorrido no caso em análise.

Por seu turno, defende o Contabilista Coobrigado que haveria incongruência entre os artigos citados pela Fiscalização para fundamentar a responsabilidade do contabilista, qual seja, o art. 124, inciso II do CTN trata de responsabilidade solidária, enquanto o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, que trata de responsabilidade pessoal. Além de entender inconstitucional o art. 124, inciso II do CTN.

Aduz que não teriam sido apontados quais supostos atos dolosos ou praticados com má-fé a ensejem a responsabilização do contabilista.

Requer o Contabilista, subsidiariamente, a exclusão de sua responsabilidade em relação às multas, com fulcro no parágrafo único do art. 134 do CTN.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. Nesse sentido, o art. 21, §§ 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:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

(Grifou-se)

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

(...)

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 desacobertadas de documentação fiscal.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No tocante à responsabilidade do contabilista, vale mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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

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

(...)

(Grifou-se)

A responsabilidade pela escrituração é do contabilista, conforme preceitua o art. 1.182 do Código Civil, que deverá proceder de acordo com as normas contábeis.

Nesse sentido, clara é a responsabilidade do contabilista. No caso dos autos, como bem exposto pelo Fisco na Manifestação Fiscal, que ora transcreve-se:

Constatou-se a execução da escrita contábil, sem observância dos princípios e normas de contabilidade geralmente aceita, a legislação comercial, tributária e civil em que o contabilista efetuou lançamentos, sem que para tal estivesse de posse de documentos constituidores do lastro;

O histórico de lançamento utilizado (Vr. Débito, Vr Crédito, transferências etc...) não atende a um padrão utilizado pela contabilidade para detalhar o fato contábil em suas minúcias e que sua leitura resumida contenha informações sobre a operação: se operação de venda, de compra, identificando o documento recebido ou emitido, seu valor a data da efetiva entrada ou saída; as operações bancárias deverão identificar o cheque emitido, o depósito, o recebimento de duplicatas e os seus respectivos números ou o seu pagamento, as transferências entre contas, tudo extraído dos avisos emitidos pelos respectivos bancos;

O histórico de lançamento deverá expressar com total exatidão todos os elementos contidos no documento que lhe deu lastro e fazem parte da documentação a ser arquivada pelos prazos estabelecidos na legislação tributária e exibidos a fiscalização, quando solicitado;

Os históricos empregados nas contas objeto do arbitramento, especialmente na conta empréstimos, foram utilizados pelo contabilista de forma conveniente ou por não estar de posse dos documentos que dariam lastro aos lançamentos, inclusive que tais valores constantes dos extratos bancários se referiam a empréstimos;

(...)

Os contratos de mútuo juntados aos autos demonstram apenas que são atos administrativos e não fatos, que por consequência, não alcançam a tão esperada demonstração de prova do lastro. O lastro dos lançamentos só se comprova com a apresentação dos avisos de lançamento bancário e de outros documentos, no seu original, inclusive com a sua classificação das contas a serem debitadas e creditadas e a indicação do histórico de lançamento, se assim o plano de contas da empresa o possuir. Por diversas vezes o contabilista e o contribuinte foram intimados e reintimados a apresentarem toda a documentação que serviu de lastro aos lançamentos e não o fez;

(...)

A alegação de que a fiscalização não direcionou nenhuma notificação ao contabilista não procede, uma vez que todo o contato da fiscalização no período de 10/05/2021 até 21/02/2022 foi mantido com o Contabilista Hélio Scarabelli Alves e ao qual foram enviadas via e-mail todas as intimações;

(...)

Destacou-se.

No tocante ao pedido do Contador para exclusão da sua responsabilidade em relação às multas, com fulcro no disposto no art. 134 do CTN, este também não poderá ser acatado.

No caso em discussão, o contador foi incluído no polo passivo da autuação com fulcro no CTN e art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 128, autoriza que, mediante lei, seja atribuída de modo expresse a terceiros a responsabilidade pelo crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

Entretanto, a comprovação da existência de dolo ou má-fé específico do agente acarreta a responsabilidade pessoal do contador pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes dos atos praticados, com fundamento no art. 137 do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

(...)

Assim, o disposto no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 deve ser interpretado à luz do disposto no art. 137 do CTN, que não restringe a responsabilidade pessoal do agente somente à parcela correspondente ao imposto devido, o que seria em si uma contradição.

Art. 21. (...)

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

(...)

(Grifou-se)

Assim sendo, caracterizada a hipótese de imposto devido e não recolhido em função de ato praticado por contabilista com dolo ou má-fé, este será responsável pessoalmente por todo o crédito tributário, consoante art. 137 do CTN c/c § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, a responsabilidade do contabilista não se limita ao valor do imposto, mas, também, responde pelos acréscimos legais, uma vez que tais valores compõem o crédito tributário, que no presente caso, sob ação fiscal, é majorado, por previsão legal, pelas multas de revalidação e isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/17 a 29/11/17. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir da apuração os valores relativos aos saldos iniciais das contas “Financiamento – Bancos – Banco Sicoob” e “Lucros e Prejuízos Acumulados - Saldo no início do Exercício”, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2023.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente