

Acórdão: 23.853/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003574385-48
Impugnação: 40.010157894-89, 40.010157962-30 (Coob.)
Impugnante: Solutex - Artefatos de Madeira Ind. e Com. Ltda
IE: 001677460.00-77
Adriano Contin Calcado Barbosa (Coob.)
CPF: 105.527.887-75
Proc. S. Passivo: Lucas Namorato Barros
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do sócio-administrador da empresa autuada para o polo passivo da obrigação tributária, uma vez que restou evidenciado nos autos a prática de atos com infração de lei, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, 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 de a Fazenda Pública Estadual formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. Constatada a manutenção no Passivo (diversas contas) de obrigações já pagas ou inexistentes, levando à presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores). Corretas as exigências de ICMS, 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 mesma lei.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante contagem física do estoque e análise da escrita fiscal/contábil da empresa, que a Contribuinte promoveu saídas de mercadoria desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 159, incisos I e II, do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei, sendo que, nas operações de saída desacoberta de documento fiscal com mercadorias sujeitas à substituição tributária, houve exigência somente da referida Multa Isolada.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante análise do Balanço Patrimonial da Autuada, da existência de “passivo fictício”, em 31/12/20, caracterizado pela manutenção, no passivo da empresa, de obrigações de exigibilidade não comprovada.

Essa irregularidade autoriza a presunção legal de que ocorreram saídas de mercadoria desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), ocasionando falta de recolhimento de ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

O Fisco constatou ainda, por meio de contagem física do estoque de mercadoria no estabelecimento autuado, em 26/02/24, e análise da escrita fiscal/contábil da empresa, que, no período de 31/12/21 a 26/02/24, a Autuada também promoveu saídas de mercadoria desacobertas de documentação fiscal, deixando de recolher o imposto devido.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, sendo que, para as operações de saída desacoberta de documento fiscal com mercadoria sujeita à substituição tributária, exigiu-se apenas a citada Multa Isolada.

O sócio-administrador, Sr. Adriano Contin Calçado Barbosa, foi incluído, na condição de Coobrigado, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ele praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, as respectivas Impugnações de págs. 177/187 (acompanhada dos documentos de págs. 188/247) e págs. 250/259.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 266/286, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de 288/308, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, quanto à prejudicial de mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em questão e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante/Autuada requer a nulidade do lançamento, pois, segundo ela, trata-se de *“presunção de omissão de receitas”*, sendo que a empresa estava inativa no período autuado.

De acordo com a Defesa, a empresa autuada *“encontra-se com suas atividades paralisadas desde janeiro de 2015, conforme se verifica nas declarações “em branco” entregues para o cumprimento de suas obrigações acessórias anexas”*.

A título de exemplo, acosta telas de recibos de entrega do SPED ICMS e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, referentes a janeiro de 2015, a fim de demonstrar *“a ausência de qualquer faturamento de venda de mercadorias realizada pela Impugnante”*.

Alega, também, que *“o auto de infração ignorou por completo os créditos de ICMS que o Impugnante detém e que foram devidamente informados na DAPI mensal e próprio SPED Fiscal, em todo o período objeto da autuação fiscal, sequer questionados ou glosados pela fiscalização estadual, maculando mais uma vez o auto de infração de nulidade insanável”*.

O Impugnante/Coobrigado aduz, ainda, *“a necessidade de que o Auto de Infração seja anulado, face à ausência de delimitação da responsabilidade do coobrigado quanto à exigência fiscal”*.

Verifica-se, contudo, que as razões de nulidade apresentadas pela Defesa se confundem com o próprio mérito, conforme se verá adiante, momento em que serão devidamente refutadas.

Registra-se, por oportuno, que o presente Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como no art. 142 do CTN.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante análise do Balanço Patrimonial da Autuada, da existência de “passivo fictício”, em 31/12/20, caracterizado pela manutenção, no passivo da empresa, de obrigações de exigibilidade não comprovada.

Essa irregularidade autoriza a presunção legal de que ocorreram saídas de mercadoria desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), ocasionando falta de recolhimento de ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

O Fisco constatou ainda, por meio de contagem física do estoque de mercadoria no estabelecimento autuado, em 26/02/24, e análise da escrita fiscal/contábil da empresa, que, no período de 31/12/21 a 26/02/24, a Autuada também promoveu saídas de mercadoria desacobertas de documentação fiscal, deixando de recolher o imposto devido.

Procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 159, incisos I e II, do RICMS/23:

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, sendo que, para as operações de saída desacoberta de documento fiscal com mercadoria sujeita à substituição tributária, exigiu-se apenas a citada Multa Isolada.

O sócio-administrador, Sr. Adriano Contin Calçado Barbosa, foi incluído, na condição de Coobrigado, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ele praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em Relatório Fiscal Complementar, o Fisco registra os seguintes fatos ocorridos previamente ao presente lançamento:

- Em 28/08/23, a Autuada tomou ciência do início de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, encaminhado ao contribuinte por DTE – domicílio tributário eletrônico;

- No curso do Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, a Contribuinte foi intimada a apresentar provas dos saldos de diversas contas do Passivo contábil;

- A Contribuinte apresentou alguns documentos que foram analisados criteriosamente pelo Fisco;

- Restaram várias contas do Passivo em relação às quais a Contribuinte não apresentou a prova da existência e efetiva exigibilidade;

- Em consequência, o Fisco entendeu pela abertura do AIAF nº 10.00048731.20 para efetivação do início da auditoria, o qual foi substituído pelo AIAF nº 10.000048962.35.

Segundo o Fisco, atendendo às intimações, a Contribuinte apresentou as demonstrações contábeis de diversos anos.

O Fisco destaca que *“os saldos das contas contábeis desses Balanços Patrimoniais são afirmações da empresa sobre a sua posição Patrimonial nas respectivas datas”*.

Assim, no desenvolvimento da auditoria, o Fisco novamente analisou em detalhes todas as contas escrituradas no Livro Razão e nos Balanços Patrimoniais da empresa autuada, dando nova oportunidade para a Contribuinte apresentar as provas da efetiva exigibilidade das contas do Passivo, conforme Quadro 1, constante das págs. 10 do Auto de Infração (AI).

O Fisco observou que *“os Passivos se mantêm sem alteração ano a ano, com exceção de um pequeno aumento na conta “Fornecedores”, de 2018 para 2019 e de 2019 para 2020”, e que, “em relação ao “Parcelamento Procuradoria”, a partir de 2019 o valor se torna fixo”*.

De acordo com o Fisco, mesmo com as oportunidades concedidas à Contribuinte, não foi apresentada qualquer documentação probante da efetiva exigibilidade das referidas contas do Passivo.

Dessa forma, diante da ausência de comprovação da exigibilidade de contas do Passivo, fato que caracteriza a existência de “passivo fictício” na escrituração contábil da Contribuinte, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis.

Ainda em auditoria, o Fisco verificou que, no Balanço Patrimonial e Livro Razão de 31/12/21, assim como no Registro Inventário de 31/12/21 (vide Anexos 1, 2 e 4 do Auto de Infração), consta um estoque no valor de R\$ 570.532,91 (quinhentos e setenta mil e quinhentos e trinta e dois reais e noventa e um centavos).

Com o objetivo de confirmar a existência desse estoque, no dia 26/02/24, o Fisco realizou uma diligência no estabelecimento da Contribuinte, para contagem física

de estoque, conforme documento constante do Anexo 5 do Auto de Infração, devidamente assinado pelo representante da empresa.

Tendo em vista que, na contagem física, foi constatado que a empresa não mantinha qualquer estoque, o Fisco intimou a Contribuinte para apresentar documentação fiscal correspondente às saídas do estoque informado na escrituração comercial e fiscal.

Porém, a Contribuinte se manteve inerte, não apresentando qualquer documentação probante.

Diante desse cenário, o Fisco constatou que, no período de 31/12/21 a 26/02/24, a Autuada promoveu saída desacobertada de documento fiscal de todo o estoque escriturado em 31/12/21, motivando, assim, a lavratura deste Auto de Infração para as exigências cabíveis.

Em sua peça de defesa, a Impugnante/Atuada registra, inicialmente, que *“possui como atividade social a industrialização de artefatos diversos de madeira, de móveis e ou partes e componentes de móveis, com predominância de madeira e seus derivados; e, no período em que se encontrava em atividade (até dezembro de 2015), estava sujeita ao regime de recolhimento do ICMS na modalidade “débito e crédito”*”.

Ressalta que está *“com suas atividades paralisadas desde janeiro de 2015, conforme se verifica nas declarações “em branco” entregues para o cumprimento de suas obrigações acessórias”*.

Sustenta que *“o fato de a Impugnante encontrar-se inativa desde janeiro de 2015 impacta na definição do marco inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o exercício do lançamento tributário, que se deve considerar minimamente o fato de fiscalização ter constado que a Impugnante possui Passivo Fictício e registros de Estoque nos anos 2018, 2019, 2020 e 2021, cujos valores contábeis foram mantidos sem alterações ano a ano”*.

Assim, entende que *“deve-se considerar que o fato indiciário que dá ensejo à aplicação da presunção de omissão de receitas é o registro do passivo inexistente ou do último saldo de estoque registrado, razão pela qual o fato gerador do tributo será considerado como ocorrido no momento do registro contábil do passivo e no ativo da Impugnante”*.

Com base no art. 173, inciso I do CTN, defende que, *“considerando a situação de inatividade comprovada da Impugnante, bem como o fato de a Auditoria Fiscal reconhecer a existência de registro de passivo fictício e de saldo em conta de estoque, deve-se considerar como fato gerador o momento do registro contábil, que, no em tela, ocorreu pelo menos no Balanço Patrimonial de 31.12.2018”*.

Alega, então, *“a ocorrência de decadência tributária, face ao transcurso do prazo quinquenal contado do momento em que ocorreu o fato gerador do ICMS, ou seja, o primeiro exercício que a fiscalização tenha conhecimento do registro contábil de passivo fictício e saldo em conta de estoque, no caso, 31/12/2018, tendo como dies a quo do prazo decadencial do direito do Fisco de lançar o ICMS o primeiro dia do exercício seguinte (2019)”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a Defesa, “*não há dúvidas de que, comprovada a inatividade da Impugnante, a manutenção de tais registros contábeis no Balanço Patrimonial, Livro Razão e Registro Inventário não tem o condão de deslocar o critério temporal do fato gerador para exercícios futuros, porque sequer ocorreram*”.

Contudo, equivocou-se a Defesa em seus argumentos.

Há que se destacar, de início, que, pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), a existência de “passivo fictício” na contabilidade pode ter duas origens possíveis, quais sejam: (I) a manutenção no passivo de obrigações já pagas; (II) manutenção no passivo de obrigações inexistentes (obrigações de exigibilidade não comprovada):

RICMS/02

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:

(...)

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada; (grifou-se)

Assim, se determinada obrigação foi quitada, porém não baixada nos livros contábeis, estará caracterizado o “passivo fictício”. Da mesma forma, a existência de obrigações inexistentes (de exigibilidade não comprovada) no Passivo da empresa também caracteriza o chamado “passivo fictício”, não importando a data ou o ano em que ocorreu a quitação da obrigação (se for o caso) ou a que se referia a obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada.

Por consequência, a arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário decorrente da constatação de “passivo fictício” não deve estar atrelada à data da ocorrência ou do lançamento de uma obrigação já paga ou inexistente, e sim em relação ao exercício em que é apurado o “passivo fictício”, em que as disponibilidades da empresa se encontram infladas artificialmente, exatamente pelo fato de a obrigação (inexistente ou já paga) não ter sido baixada do Passivo contábil.

Vale registrar que existem vários julgados deste Conselho de Contribuintes que apresentam esse mesmo entendimento, tais como os Acórdãos nºs 24.294/23/1ª e 23.326/22/2ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, o Fisco relata que a data de 31/12/20 foi estabelecida para que a Contribuinte provasse a regularidade, ou seja, a efetiva exigibilidade do saldo existente no Passivo. Contudo, ela não provou.

Assim, o Fisco constatou o “passivo fictício” na escrita contábil da Autuada em 31/12/20, devendo ser essa a data utilizada como referência para análise de eventual ocorrência de decadência.

Conforme registrado pela própria Defesa, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos na forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

CTN

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;

(...)

Dessa maneira, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2020 somente encerrará em 31/12/25, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido em decorrência da constatação de “passivo fictício”, uma vez que a Autuada e o Coobrigado foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração em 11/06/24 e 25/06/24, respectivamente.

No que diz respeito às saídas de mercadoria do estoque desacobertas de documentação fiscal, a análise é mais objetiva.

Trata-se dos seguintes fatos importantes:

- Declaração da Contribuinte de existência de estoque em 31/12/21 (escrituração fiscal e contábil);
- Procedimento fiscal de contagem física de mercadoria em 26/02/24, pelo qual foi constatada a **inexistência** de mercadoria no estoque do estabelecimento autuado (estoque zero);
- Falta de apresentação de documento fiscal que tenha acobertado a saída de mercadoria do estoque no período de 31/12/21 a 26/02/24.

Veja-se que, somente em fevereiro de 2024, o Fisco constatou a irregularidade de saída de mercadoria do estoque desacoberta de documento fiscal, estabelecendo referido mês para a cobrança do crédito tributário.

Portanto, incabível a alegação de decadência relativamente ao crédito tributário exigido em decorrência da constatação de saída de mercadoria do estoque desacoberta de documento fiscal.

Também não procede o argumento da Defesa de que a empresa está paralisada desde janeiro de 2015.

Quanto a essa questão, o Fisco relata que:

(...)

Esta alegação não corresponde aos fatos. A Impugnante praticou várias operações que desmentem a alegação de que estaria com as atividades totalmente paralisadas desde janeiro de 2015, como se mostra a seguir. (...)

Não assiste razão à Impugnante, pois entre 2018 e 2020 a conta de “Fornecedores” informada na escrituração contábil teve variação do valor do seu saldo. A conta “Fornecedores” é tipicamente do Passivo Operacional. O valor da conta “Fornecedores” era de R\$104.937,26 em 31/12/2018 passando para R\$105.117,26 em 31/12/2019 indicando que houve compras a prazo em 2019. Em 31/12/2020 o saldo dessa conta aumentou para R\$105.297,26, mostrando ter havido novas compras em 2020, portanto, a empresa não estava paralisada. Uma empresa com total paralisação das suas atividades não praticaria “atos administrativos” que gerassem lançamentos contábeis em conta tipicamente operacional.

A Impugnante também promoveu saídas de estoques entre o ano de 2021 e a data da contagem física promovida pelo Fisco, 26/02/2024. Esta é uma atividade tipicamente operacional ocorrida entre 2022 e início de 2024.

Manteve contas Patrimoniais escrituradas após 2015, inclusive contas do Ativo Circulante Operacional. As contas de Ativo Circulante Operacional dizem respeito a vencimentos até o final do exercício seguinte. Uma empresa realmente “paralisada” não manteria saldos em contas de Ativo Operacional nos exercícios seguintes.

O fato de a Impugnante apresentar suas declarações fiscais “em branco” (palavras da Impugnante) a partir de janeiro de 2015, também não prova que estava com suas atividades totalmente paralisadas.

(...)

Também em relação ao Passivo Fictício, a Impugnante alega paralisação das atividades. Não é verdade que a empresa se encontrava com as atividades totalmente paralisadas no período fiscalizado. A prova disso é que nos Balanços Patrimoniais de 2020 e 2021, por exemplo, há contas contábeis do passivo, típicas de empresas que estão em operação:

- Fornecedores
- Férias a Pagar
- Seguros a Pagar

- Empréstimos para Capital de Giro
- Adiantamento de Clientes
- Etc.

São contas que informam atividades operacionais.

(...)

Assim, considerando tais elementos apresentados pelo Fisco, todos com base na própria escrita contábil da Contribuinte, não há como acatar o argumento da Defesa de que a empresa se encontrava paralisada desde 2015.

Quanto à irregularidade relativa à constatação fiscal de “passivo fictício”, registra-se, inicialmente, que a exigência fiscal encontra-se fundamentada nos dispositivos legais contidos no art. 49, § § 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02, vigente no período autuado.

Acrescenta-se que o Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, definiu as hipóteses de presunção da omissão no registro de receitas, nos seguintes termos:

Decreto nº 9.580/18

Da omissão de receita

Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo

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.

(Grifou-se).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes autoriza a presunção de que ocorreu saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Portanto, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Nessa 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.

Assim, cabe ao Fisco demonstrar apenas a ocorrência do fato previsto em lei como requisito para aplicação da presunção de saída desacobertada (manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes), prescindindo de implementar prova material de que as saídas desacobertadas ocorreram.

Importante frisar que a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte que possam contrapor o fato presumido. 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, reiterando, essa prova cabe ao Sujeito Passivo. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, que, no presente caso, refere-se à manutenção no passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

As presunções legais *juris tantum* 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, conforme demonstra as seguintes decisões:

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

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

(...)

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

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

Como demonstrado pelo Fisco, a Autuada manteve registrado no Passivo da empresa, em 31/12/20, valores de obrigações cuja exigibilidade não restou comprovada, caracterizando, assim, o “passivo fictício”, conforme Quadro 2 constante das págs. 12 do AI.

É cediço que o chamado “passivo fictício” tem seu fundamento no pagamento de despesas/duplicatas a fornecedores com dinheiro do “caixa dois”. Não havendo saldo de caixa (contábil) suficiente, não se procede a baixa, evitando, assim, o “estouro do caixa” contábil (saldo credor de caixa). Dessa forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-o quando o caixa contábil apresentar condições.

No presente caso, especificamente no que se refere à rubrica “Parcelamento Procuradoria”, a Impugnante/Atuada sustenta que *“os parcelamentos da PGFN podem ser facilmente comprovados por meio dos extratos anexos, que indicam a Data de Adesão, as prestações quitadas e as parcelas inadimplidas ou em atraso, bem como os demais elementos das respectivas dívidas ativas”*.

Requer, assim, *“o reconhecimento da obrigação”*.

O Fisco, por sua vez, faz a seguinte análise, que deve ser considerada:

(...)

A Impugnante questiona a inclusão de um valor de “Parcelamento Procuradoria” no Passivo Fictício e anexa página da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional mostrando parcelamento de dívidas em 2017 e 2022.

O valor incluído pelo Fisco no Passivo Fictício e referente ao “Parcelamento Procuradoria” é de R\$ 8.650,40. Não obstante, pode ser confirmado no Livro Razão da Impugnante que há outra conta de parcelamento da empresa. O quadro abaixo reproduz contas constantes do Livro Razão da Impugnante. Os valores marcados em vermelho constituem o Passivo Fictício e foram autuados. Os valores em preto foram aceitos como passivos regulares.

(...)

Pode ser constatado que o saldo da conta “Parcelamento de Tributos Federais” vai sendo reduzido ano a ano, o que mostra quitação das obrigações por parte da empresa. O saldo em 31/12/2018 é de R\$ 180.752,35 e em 31/12 de 2021 o saldo está escriturado com o valor de R\$ 63.520,84. O Fisco considerou esse passivo como regular. Portanto o saldo dessa conta em 31/12/2020 não consta na base de cálculo do Passivo Fictício. Porém, a conta “Parcelamento da Procuradoria” se reduz de 2018 para 2019 e permanece o mesmo até 2021. A empresa quitou valores durante 2019, reduzindo o saldo da conta “Parcelamento da Procuradoria” de R\$ 20.982,77 para R\$ 8.650,40 em 31/12/2019. A partir dessa data o valor se mantém constante. Como este valor se manteve constante de 31/12/2019 a 31/12/2021, durante dois anos? A Procuradoria não tomou medidas contra a empresa? A Impugnante não entregou qualquer documento que respondesse a esta questão. Se este valor tivesse sido incluído na conta “Parcelamento de Tributos Federais”, a conta “Parcelamento da Procuradoria” teria o seu saldo zerado. Todavia, isso não ocorreu. Essa situação se encaixa exatamente na presunção de Passivo Fictício, ou seja, há a presunção (legal) de que o valor foi realmente pago, porém com a utilização de recursos à margem da escrituração.

De forma criteriosa, o Fisco também não considerou como Passivo Fictício os saldos das contas “Empréstimo a Pagar Carolina Móveis” e “Empréstimo Carolina Móveis Transporte”. O motivo é que essas empresas são pessoas jurídicas ligadas, portanto, incabível a classificação desses saldos como Passivo Fictício. (Grifou-se).

(...)

Ressalta-se que, no intuito de comprovar a exigibilidade da conta “Parcelamento Procuradoria”, a Impugnante acosta aos autos documentos relativos a extratos de parcelamentos negociados com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, porém sem fazer qualquer vinculação aos valores lançados na sua escrita contábil, objeto de autuação.

Nota-se que, em relação ao extrato de parcelamento consolidado em 2017 (vide págs. 224/233), houve quitação das parcelas vencidas nos anos de 2020 e 2021, porém, a Contribuinte manteve, nesse período, o mesmo saldo da conta “Parcelamento da Procuradoria” registrado em 2019, conforme quadro citado, constante às págs. 11.

Ou seja, se, de fato, a conta “Parcelamento da Procuradoria” se referisse ao parcelamento consolidado em 2017, restaria claro que a Contribuinte manteve em seu Passivo valores já pagos, o que também caracteriza “passivo fictício”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, ainda, que a Defesa apresenta, inclusive, documentos relativos a parcelamento consolidado em 2022 (vide págs. 234/239), isto é, em período posterior ao lançamento registrado na escrita contábil em 31/12/20.

Portanto, ao contrário do alegado pela Defesa, os documentos por ela anexados aos autos não comprovam o lançamento efetuado pela empresa na conta “Parcelamento Procuradoria” do Passivo, pelo contrário, pois reforçam ainda mais a acusação fiscal.

Importa comentar que, em relação aos demais lançamentos objeto de autuação, também caracterizados como “passivo fictício”, a Defesa não se manifesta, não apresentando qualquer documento hábil a contraditar a acusação fiscal.

Portanto, como os Impugnantes não trouxeram aos autos documentação hábil, objetiva e inquestionável, que pudesse comprovar a exigibilidade dos valores lançados no Passivo, objeto de autuação, restou caracterizada a omissão de receitas em face da manutenção no passivo de obrigação já paga ou de exigibilidade não comprovada, conforme previsto no mencionado inciso III do art. 293 do Decreto nº 9.580/18, bem como na legislação mineira de regência.

Também em relação à acusação fiscal de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal apurada com base na contagem física de mercadoria em 26/02/24, na qual foi constatada a inexistência de estoque (estoque zero), a Defesa não apresentou qualquer documentação que pudesse demonstrar que as mercadorias constantes do estoque declarado pela própria Contribuinte em 31/12/21 tenham saído do estabelecimento autuado devidamente acobertadas por documento fiscal.

Assim, inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA

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

Dessa forma, considerando que a matéria se adequa ao arcabouço legal capitulado nos autos, legítimas as exigências fiscais lançadas no presente Auto de Infração, inclusive em relação à Multa de Revalidação, aplicada com fulcro no art. 56, inciso II (no percentual de 50% - cinquenta por cento do valor do imposto), e à Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” (no percentual de 20% - vinte por cento do valor da operação), ambos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

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.

A Impugnante/Autuada defende, também, que *“os livros de ICMS da Impugnante demonstram a situação de saldo credor de ICMS, o que, por si só, justificaria o abatimento desses créditos (não anulados) em relação aos débitos de ICMS apurados com base em presunção da ocorrência do fato gerador do imposto estadual”*.

Contudo, equivocou-se a Defesa em seu argumento.

A irregularidade cometida pela Autuada, ao dar saídas de mercadoria desacobertadas de documentação fiscal, resultou em falta de recolhimento do imposto em tempo certo, esgotando-se, assim, o prazo para o pagamento, nos termos previstos no art. 89, inciso I do RICMS/02, equivalente ao art. 115, inciso I do RICMS/23:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

RICMS/23

Art. 115 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

A título de complementação, vale trazer excerto do Parecer DOET/SLT nº 043/00, que aborda a inteligência do art. 89 do RICMS/96, cuja redação se mantém vigente, nos exatos termos, conforme art. 89 do RICMS/02 e art. 115 do RICMS/23:

(...)

Ante o exposto, concluímos que, nas hipóteses do artigo 89 do RICMS/96, já encontra-se esgotado o prazo do recolhimento do imposto e o crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota imponible sobre a base de cálculo, não se cogitando da compensação de que trata o inciso I do artigo 24 da Lei Complementar 87/96, posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.

O que temos nessas hipóteses é crédito tributário exigível ao qual não pode, em nenhuma instância, se opor o contribuinte alegando possíveis saldos credores, dado que os mesmos constituem valores passíveis de compensação com débitos (imposto) levados à escrituração por ocasião do exercício regular do direito de abater.

Não há falar em direito de abater sem o seu correspondente e regular exercício, (...).

(...)

Contudo, esclareça-se que, havendo autuação fiscal (ou denúncia espontânea com pedido de parcelamento) referente à irregularidade acima mencionada, o que existe é a possibilidade de posterior utilização de créditos acumulados de ICMS para quitação do crédito tributário. Nesse caso, será necessária apresentação de DCA – ICMS (Demonstrativo de Crédito Acumulado de ICMS), onde é apurado o crédito passível de utilização (ou de transferência para terceiros), tudo nos moldes da legislação pertinente: Anexo VIII do RICMS/02 e Resolução 3.535/04.

Salienta-se que o art. 195 do RICMS/02 teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698 de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) e extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal.

A Impugnante/Autuada relata, ainda, que, no ano de 2014, quando a empresa autuada já vinha em processo de “*redução de sua produtividade e*

encerramento efetivo das suas atividades, (...) as entradas e saídas promovidas pela Impugnante decorriam operações internas relativas aos CFOPs 1901 - Entrada para industrialização por encomenda e 5124 - Industrialização efetuada para outra empresa, em que não há valores de ICMS”.

Requer, então, “*se porventura admitida a presunção adotada pelo Fisco, que se considere a proporcionalidade das vendas com e sem incidência do ICMS pela Impugnante, levando-se em conta o último exercício em que a Impugnante entregava suas declarações, no caso, os fatos geradores informados no SPED e DAPI entregue em 2014 (cópia anexa) – último ano de atividade da Impugnante”.*

No entanto, não se constata nos autos que o estoque registrado pela Contribuinte era composto também por mercadorias de terceiros.

Conforme bem esclarecido pelo Fisco em seu Relatório Fiscal Complementar, o crédito tributário relativo às saídas de mercadoria desacobertas de documento fiscal constatadas pelo levantamento quantitativo de mercadoria, foi apurado de acordo com a análise detalhada dos produtos que compunham o estoque, levando em consideração aqueles sujeitos à substituição tributária.

Verifica-se, dos quadros constantes das págs. 11, que o Fisco não exigiu ICMS sobre as saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo apenas a multa isolada em razão da irregularidade constatada.

Observa-se, também, que, nas operações com mercadorias sujeitas à tributação normal, e considerando que havia prova de quais eram as mercadorias, o Fisco utilizou a alíquota de 18% (dezoito por cento) devidamente prevista na legislação, conforme reconhecido pela própria Defesa, aplicando-a sobre a base de cálculo apurada com base no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

No que se refere ao crédito tributário relativo às saídas desacobertas legalmente presumidas em razão da constatação da existência de “passivo fictício”, situação em que não é possível a identificação das mercadorias, o Fisco, corretamente, aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 12, § 71, da Lei nº 6.763/75, sobre a base de cálculo apurada com base na legislação acima citada:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

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

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Correta, portanto, a apuração do imposto exigido nos autos na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

No tocante à sujeição passiva, o Impugnante/Coobrigado alega que, *“muito embora tenha se atribuído ao Impugnante a condição de coobrigado tão somente em razão das supostas vendas de mercadorias sem a emissão de nota fiscal – cuja presunção é totalmente descabida no caso vertente, conforme demonstrado na impugnação da Sociedade –, o Auto de Infração, por um descuido, não especificou a infração por ele cometida e que ensejaria sua responsabilidade solidária”*.

Defende que *“a mera (e suposta!) infração à lei tida por ocorrida pela Sociedade não autoriza, por si só, a inclusão de seu sócio administrador no polo passivo da obrigação tributária, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude individualizada do sujeito passivo”*.

Afirma que *“a doutrina e a jurisprudência convergem o entendimento de que a responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN é subjetiva (não objetiva), exigindo, destarte, a comprovação efetiva e incontestada de ato doloso por parte do sócio administrador para que ele seja incluído no polo passivo da relação jurídica tributária na condição de corresponsável”*.

Acrescenta que *“a jurisprudência está consolidada no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais” e nem mesmo “a mera qualificação de sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal”*.

Sustenta que *“o mero cumprimento equivocado de deveres instrumentais não denota o ânimo doloso, isto é, a intenção deliberada de causar dano ao Fisco”*.

Todavia, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa, pois a responsabilidade tributária do Coobrigado, sócio-administrador da Autuada, é solidária e advém de infração a dispositivo legal.

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 ao sócio-administrador, e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando promoveu saídas de mercadoria desacobertadas de documento fiscal.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do alegado pela Defesa, a responsabilidade solidária do Coobrigado não é pelo simples fato de ele ser sócio-administrador da Autuada, mas, sim, porque, na condição de sócio-administrador, ele tinha o conhecimento e o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos constitui prática com o claro intuito de supressão da obrigação tributária principal, fato que caracteriza conduta dolosa, justificando, assim, a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária.

Dessa forma, correta a eleição do Coobrigado Adriano Contin Calçado Barbosa, sócio-administrador da Autuada, para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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.

(...).

Portanto, considerando que o presente trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária e que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a acusação fiscal, verifica-se que se apresentam legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as nulidades arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos Eduardo Tarquínio. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2024.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

CS/D

CCMIG