

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.165/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003659339-94
Impugnação: 40.010157901-18
Impugnante: JHS Distribuição Ltda
IE: 003222485.00-26
Coobrigado: Felipp Nunes Elias
CPF: 037.121.746-67
Proc. S. Passivo: PEDRO DE ASSIS VIEIRA FILHO
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – PASSIVO FICTÍCIO. Constatada a manutenção no Passivo, na conta contábil “Fornecedores”, de obrigações já pagas ou inexistentes, induzindo à presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e com o art. 196, § 2º, inciso II do RICMS/02 (vigente à época dos fatos). Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Lançamento reformulado pelo Fisco para adequar a multa isolada ao limitador máximo do art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Entretanto, o crédito tributário dever ser alterado, ainda, para excluir todas as exigências decorrentes de obrigações em nome do fornecedor Santa Lúcia Indústria de Carnes, dos exercícios de 2020 e 2021, em razão de sobreposição de cobranças com relação ao exercício de 2022. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, nos exercícios de 2020 a 2022, da ocorrência saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em face da existência de obrigações já pagas ou de exigibilidade não comprovada na contabilidade da empresa, caracterizando o chamado “passivo fictício”.

Devidamente intimada, a Autuada não comprovou documentalmente a origem e a exigibilidade de obrigações registradas na conta contábil do passivo

“2.01.01.03 - Fornecedores de Mercadorias e Serviços”, o que induz a aplicação da presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal decorrente de omissão de receitas, nos termos do art. 49, § § 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e com o art. 196, § 2º, inciso II do RICMS/02 (vigente à época dos fatos).

Para apurar a base de cálculo do ICMS, o Fisco identificou o percentual de participação das saídas tributadas acobertas no total de saída acobertas em cada exercício, com base nas informações das DAPIs do Contribuinte, conforme se vê nas planilhas que compõem os Anexos 2 a 4 dos autos (págs. 15/17). Em seguida, esse mesmo percentual foi aplicado sobre as saídas desacobertas.

Tal procedimento resultou na exigência de ICMS apenas no exercício de 2020, único dos três em que parte das operações acobertas (13,45%) foi tributada por débito e crédito (D/C), no momento da saída da mercadoria do estabelecimento. Para a parcela remanescente das saídas desacobertas de 2020 (86,55%) e para todas as saídas de 2021 e 2022, foi exigida apenas a citada multa isolada.

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

O sócio-administrador da Autuada, Sr. Felipp Nunes Elias, foi incluído no polo passivo da autuação, como Coobrigado solidário pelo crédito tributário, em razão da prática de atos com infração à lei (manipulação na escrituração contábil e fiscal da empresa para ocultar saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal), conforme previsão do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 31/53, acompanhada dos documentos de págs. 54/85.

Afirma, em síntese, o que segue:

- o Auto de Infração é nulo por desprezar o dever fiscal de investigação para realizar um lançamento válido e seguro, dada a impossibilidade de se utilizar presunção fiscal para constituição de crédito tributário. Aduz que o lançamento é sobremaneira frágil, por não comprovar o fato gerador do imposto e por se fundamentar apenas em três presunções da Fiscalização: (1) existência de obrigações não comprovadas junto a terceiros, (2) ingresso de recursos sem origem legal, e (3) omissão de receitas por saídas desacobertas;

- nulidade do lançamento por flagrante erro na apuração da base de cálculo, visto que o Fisco autuou os saldos das contas de passivo da fornecedora Santa Lúcia Indústria e Comércio de Carnes dos anos 2020, 2021 e 2022. Afirma que esses saldos são apenas o resultado cumulativo das operações com tal empresa ao longo do período, razão pela qual conclui-se que houve exigências sobre uma mesma base, ao longo dos três anos fiscalizados;

- acrescenta que o saldo dessa conta do passivo apurado em 2020 foi modificado por débitos e créditos durante 2021 e 2022 e, ainda, que não foi analisado o exercício de 2023, razão pela qual “não há como se afirmar, por exemplo, que o passivo não foi baixado naquele ano”. Informa que essa repetição na autuação do mesmo saldo ocorreu apenas em relação à fornecedora Santa Lúcia, vez que nos demais fornecedores, a Fiscalização autuou apenas o saldo final do passivo contabilizado;

- considerando se tratar de operações realizadas entre 2020 e 2022 e por já ter transcorrido mais de quatro anos desde então, não possui meios documentais de atestar a situação dos passivos objeto da autuação;

- ainda que se trate de passivos não baixados por mero equívoco contábil, não há como exigir ICMS da Autuada, visto que em todo o período ela possuía meios de quitar os seus débitos, visto que entre os anos de 2021 e 2022, recebeu quase 3 (três) milhões de reais em aportes financeiros de sócios e investidores, sem contar o seu resultado operacional, o que evidencia a inexistência de saídas desacobertas de documento fiscal;

- a mera manutenção de passivos/despesas na contabilidade da empresa não autoriza que a Fiscalização presuma a ocorrência de venda desacobrada e omissão de receitas, pois a exigência de ICMS depende da comprovação da ocorrência do fato gerador do imposto. Acrescenta que o Fisco deveria utilizar os diversos meios disponíveis para tal comprovação, como o “confronto de estoque”. Cita jurisprudências;

- alega caráter confiscatório das penalidades aplicadas, visto que as multas de revalidação e isolada somadas representam patamares que superam 2.000% (dois mil por cento) do imposto tido por devido;

- impossibilidade de responsabilização pessoal do sócio administrador, em razão de ausência de comprovação dos requisitos autorizadores da medida excepcional de aplicação do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Cita jurisprudências.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

Após a Impugnação, o Fisco altera o lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 88/89, para adequar a multa isolada do exercício de 2020 ao limitador máximo previsto no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei 6.763/75.

Em razão da alteração, foram incluídos nos autos os documentos “Extinção do Crédito Tributário” (pág. 86), “Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT” (pág. 87) e a planilha reformulada do Anexo 1 do AI (pág. 90).

Regularmente intimada da reformulação, a Autuada apresenta o Aditamento à Impugnação de pág. 96, apenas reiterando sua Peça de Defesa inicial.

Da Manifestação Fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de págs. 97/109, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue:

- a presunção legal de saídas desacobertas em caso de omissão de receitas decorrente da constatação de “passivo fictício” está prevista no art. 293, inciso III, do Decreto nº 9.580/18 e independe de haver ou não recursos suficientes para quitação da obrigação não baixada;

- a presunção legal em comento inverte o ônus da prova, cabendo ao Contribuinte, que detém todos os documentos da escrita fiscal e contábil da empresa, comprovar que as obrigações mantidas no passivo são exigíveis, dever do qual não se desincumbiu, mesmo após ser instado por meio da “INTIMAÇÃO/NÚCLEO FISC./ITBA N° 007 / 2.024” (págs. 05/08);

- quanto ao fornecedor Santa Lúcia, não cabe ao Fisco fazer compensações de saldos credores informados pelo Contribuinte, quanto este é o responsável por tais informações e, intimado a comprovar sua veracidade, não o fez;

- as multas exigidas estão corretas e de acordo com as previsões legais, inexistindo o alegado caráter confiscatório;

- o sócio-administrador responde solidariamente pela obrigação tributária, em razão da prática de atos contrários à lei e ao contrato social (manutenção de “passivo fictício”), visto que é a pessoa que gere e delibera acerca dos negócios sociais da empresa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 86/90.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 111/126, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de págs. 86/90 e, ainda, para excluir todas as exigências decorrentes de obrigações em nome do fornecedor Santa Lúcia Indústria de Carnes, dos exercícios de 2020 e 2021, em razão de sobreposição de cobranças com relação ao exercício de 2022.

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.

Das Preliminares

De início, a Defesa alega o Auto de Infração é nulo, por desprezar o dever fiscal de investigação para realizar um lançamento válido e seguro, dada a impossibilidade de se utilizar presunção fiscal para constituição de crédito tributário.

Aduz que o lançamento é sobremaneira frágil, por não comprovar o fato gerador do imposto e por se fundamentar apenas em três presunções da Fiscalização:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(1) existência de obrigações não comprovadas junto a terceiros, (2) ingresso de recursos sem origem legal, e (3) omissão de receitas por saídas desacobertadas.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O presente lançamento trata da infração de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, em face da existência de obrigações já pagas ou não exigíveis nas contas contábeis do passivo, nos balancetes de 31/12/20, 31/12/21 e 31/12/22, caracterizando o chamado “passivo fictício”.

Tal infração não decorre de uma presunção “fiscal”, como aduz a Defesa, mas sim de uma presunção “legal”, estampada no art. 49, § § 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e com o art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02:

Lei nº 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.**

RICMS/02

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

(...)

§ 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;

Lei Federal nº 9.430/96

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

(Destacou-se)

Por se tratar de uma presunção legal de natureza *Juris Tantum*, ela admite prova em contrário, que está a cargo de quem pretende desconstituí-la.

Assim, ao contrário do que supõe a Defesa, estando presentes os elementos que configuram a presunção legal de omissão de receita, como no presente caso, não é dever do Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto (que já foi legalmente presumido), mas sim do Contribuinte demonstrar documentalmente a regularidade dos registros contábeis considerados inexistentes ou inexigíveis, a partir dos quais aplicou-se a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Entretanto, mesmo intimada especificamente para comprovar a regularidade das obrigações que ensejaram o presente lançamento (págs. 05/08), a Autuada não apresentou documentos capazes de demonstrar a origem e a exigibilidade de tais passivos.

Sobre o tema, também deve ser afastado o argumento no sentido de que a Autuada não possui meios documentais de atestar a situação desses passivos, por já ter transcorrido mais quatro anos desde sua constituição, pois é cediço que a obrigação legal de guarda de documentos que suportam a escrita fiscal é de 5 (cinco) anos:

RICMS/02

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

III - escriturar e **manter** os livros da escrita fiscal registrados na repartição fazendária a que estiver circunscrito e, sendo o caso, **os livros da escrita contábil, mantendo-os, inclusive os documentos auxiliares, bem como os arquivos com registros eletrônicos**, em ordem cronológica **pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º deste artigo**, para exibição ou entrega ao Fisco;

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos incisos II e III do caput deste artigo, quando os documentos e os livros se relacionarem com crédito tributário:

I - sem exigência formalizada, **o prazo de arquivamento dos mesmos é de 5 (cinco) anos** e será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...) (Destacou-se)

Não obstante, mesmo que tivesse transcorrido prazo superior a 5 (cinco) anos, ainda assim não faria sentido a alegação da Impugnante, pois é ululante que nenhuma pessoa física ou jurídica destrói deliberadamente os documentos de origem de dívidas em aberto, mesmo após o decurso do prazo legal de guarda desses documentos, pois isso equivale a despir-se voluntariamente do único elemento probatório disponível para, por exemplo, defender-se de uma eventual cobrança da dívida em montantes superiores aos ajustados.

Trata-se apenas de mais um diversionismo argumentativo da Defesa, pois se realmente a Autuada estivesse em dívida com fornecedores por prazos que podem chegar a mais de 4 (quatro) anos, em face da lógica e até de obrigações legais e estatutárias dessas pessoas jurídicas credoras, decerto ela já teria sido cobrada inúmeras vezes em relação a tais dívidas, seja de forma administrativa ou judicial, hipótese em que os documentos relativos a tais cobranças teriam sido prontamente apresentados para comprovar a existência das obrigações, o que não aconteceu.

A inexistência de quaisquer documentos de cobrança dessas dívidas é apenas mais um elemento a reforçar o fato de que se trata de obrigações fictícias ou já pagas, mantidas na contabilidade da Autuada apenas para ocultar a entrada de recursos sem origem, advindos de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Do exposto, vê-se que razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza da infração constatada. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas, tendo sido observados todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Assim, diante de tais elementos, o Fisco apenas aplicou a presunção legal de saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, nos exatos termos previstos na legislação anteriormente transcrita, de forma que inexistente qualquer vício ou irregularidade capaz de ensejar a nulidade do Auto de Infração.

Em seguida, a Defesa alega nulidade do lançamento por um suposto erro na apuração da base de cálculo, com exigências sobrepostas em relação aos mesmos registros contábeis nos três exercícios fiscalizados.

Entretanto, tal discussão tem nítido caráter meritório, razão pela qual assim será tratada, no tópico seguinte do presente acórdão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, nos exercícios de 2020 a 2022, da ocorrência saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, em face da existência de obrigações já pagas ou de exigibilidade não comprovada na contabilidade da empresa, caracterizando o chamado “passivo fictício”.

Devidamente intimada, a Autuada não comprovou documentalmente a origem e a exigibilidade de obrigações registradas na conta contábil do passivo “2.01.01.03 - Fornecedores de Mercadorias e Serviços”, o que induz a aplicação da presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal decorrente de omissão de receitas, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e com o art. 196, § 2º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa alega que houve um flagrante erro na apuração da base de cálculo do lançamento, no que tange aos saldos das contas de passivo da fornecedora Santa Lúcia Indústria e Comércio de Carnes dos exercícios de 2020, 2021 e 2022.

Afirma que esses saldos são apenas o resultado cumulativo das operações com tal empresa ao longo do período, razão pela qual conclui-se que houve exigências sobre a mesma base ao longo dos três anos.

Acrescenta que o saldo dessa conta do passivo apurado em 2020 foi modificado por débitos e créditos durante 2021 e 2022 e, ainda, que não foi analisado o exercício de 2023, razão pela qual “não há como se afirmar, por exemplo, que o passivo não foi baixado naquele ano”.

Conclui que essa repetição de autuação do mesmo saldo ocorreu apenas em relação à fornecedora Santa Lúcia, vez que nos demais fornecedores, a Fiscalização autuou apenas o saldo final do passivo contabilizado.

A princípio, importante esclarecer que a situação descrita pela Impugnante ocorreu somente quanto à fornecedora Santa Lúcia não porque houve tratamento diferente em relação ao demais fornecedores, mas sim porque essa é a única fornecedora em relação à qual houve constatação de registros sem exigibilidade comprovada também nos exercícios de 2021 e 2022, como se pode na aba “PASSIVO FIC” da planilha “AI PASSIVO FIC 2” (pág. 90), a seguir reproduzidos

1.1- EXERCÍCIO 2020

Código Conta	Conta	Saldo Final
2.01.01.03.0014	CODM SOLUCOES LTDA ME	R\$ 210,00
2.01.01.03.0008	GE TRANSPORTES EIRELI	R\$ 80.078,00
2.01.01.03.0004	JHS DISTRIBUICAO EIRELI	R\$ 105.000,00
2.01.01.03.0022	JOSE GUERRA JORGE	R\$ 127.397,66
2.01.01.03.0026	LUIZ ANTONIO COELHO MARTINS	R\$ 53.800,00
2.01.01.03.0006	LUIZ ANTONIO DE CARVALHO SOARES	R\$ 36.000,00
2.01.01.03.0003	MARCOS PEREIRA DA SILVA	R\$ 340.312,95
2.01.01.03.0016	NAVES AVIACAO LTDA ARARAS	R\$ 2.940,00
2.01.01.03.0013	Santa Lucia Industria e Comercio de Ca	R\$ 928.621,12
2.01.01.03.0031	WGS TRANSPORTES E COMERCIO LTDA	R\$ 1.444,00
	TOTAL	R\$ 1.675.803,73

1.2- EXERCÍCIO 2021

Código Conta	Conta	Saldo Final
2.01.01.03.0013	Santa Lucia Industria e Comercio de Ca	R\$ 2.493.083,28

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.3- EXERCÍCIO 2022		
Código Conta	Conta	Saldo Final
2.01.01.03.0013	Santa Lucia Industria e Comercio de Ca	R\$ 1.310.109,46

De acordo com a Defesa, os documentos contábeis da Autuada, representados pelos Balancetes de Verificação com o saldo final de cada um dos três exercícios envolvidos na autuação (págs. 69, 73 e 78 dos autos), evidenciam que, em relação à fornecedora Santa Lúcia Indústria e Comércio de Carnes:

- em 2020 a Impugnante finalizou o exercício com um passivo em relação à empresa no valor de **R\$ 928.621,12**;
- em 2021, esse valor final de 2020 (R\$ 928.621,12) sofreu modificações, sendo que a Impugnante pagou um total de R\$ 1.030.037,75 e contraiu passivo adicional de R\$ 2.594.499,91, finalizando o ano com um **passivo total de R\$ 2.493.083,28**;
- em 2022, esse valor final de 2021 (R\$ 2.493.083,28) sofreu novas modificações, sendo que a Impugnante pagou um total de R\$ 1.788.962,60 e contraiu passivo adicional de R\$ 605.988,78, finalizando o ano com um passivo total de **R\$ 1.310.109,46**:

A partir desses dados, a Autuada conclui que, como se trata de um valor que é sempre transposto para o exercício subsequente, autuar esses três saldos finais e forma concomitante representaria uma sobreposição de exigências sobre a mesma base.

Para analisar tal argumento, importante descrever o método de apuração do crédito tributário utilizado pelo Fisco.

Como já dito alhures, para calcular o ICMS a ser exigido no presente lançamento, o Fisco utilizou as DAPIs de 2020 a 2022 (cópias às págs. 15/17). Para cada exercício, identificou a participação percentual das saídas com débito e crédito (D/C) em relação às saídas totais (D/C + Isentas + ST + Outras), conforme se pode ver na aba “*PROPORÇÕES E DCT*” da planilha “AI PASSIVO FIC 2” (pág. 90).

Esse percentual foi aplicado sobre as saídas desacobertadas identificadas em cada um dos três exercícios, para encontrar o valor da base de cálculo a partir da qual se apurou o ICMS devido. Para as demais saídas desacobertadas, foi exigida apenas a multa isolada.

Conforme se vê nas linhas “17” a “22” da citada planilha, em 2020 as operações com débito e crédito representaram 13,45% (treze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do total de saídas desacobertadas.

Lado outro, em 2021 e 2022, não houve saídas com débito e crédito declaradas na DAPI, de forma que também não foi exigido ICMS sobre as saídas desacobertadas identificadas nestes dois exercícios, as quais foram penalizadas apenas com a multa isolada (linhas “42” a 48”).

Registre-se que a metodologia adotada pelo Fisco, de “espelhar” as saídas desacobertadas nas saídas acobertadas do estabelecimento, de forma a exigir o ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na mesma proporção das saídas tributadas acobertadas, mostra-se sobremaneira benéfica ao Contribuinte, pois de acordo com a legislação, seria possível, até mesmo, exigir ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre o valor total das saídas desacobertadas, nos termos do art. 12, § 71, da 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. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

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

Contudo, a Impugnante está com a razão quando aduz que houve sobreposição de exigências sobre a mesma base de cálculo no caso das obrigações relativas à fornecedora Santa Lúcia.

Grosso modo, uma omissão de receita decorrente de “passivo fictício” pode ser apurada de duas formas diferentes:

- a partir de **obrigações individuais e específicas** registradas em uma das contas do passivo, em qualquer momento dos exercícios fiscalizados;
- a partir do **saldo de uma conta contábil** do passivo, ao final de cada um dos exercícios fiscalizados.

No primeiro caso, cada obrigação individual registrada no passivo, para a qual não haja comprovação de exigibilidade, representará uma omissão de receita e, por conseguinte, uma saída desacobertada.

No segundo caso, como o saldo final de uma conta contábil em um determinado exercício é transposto para o exercício, como seu saldo inicial, tratar o valor apurado ao final de cada exercício com uma nova omissão de receita levará a uma inegável sobreposição de exigências sobre a mesma base de cálculo, como bem apontou a Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por isso, quando uma mesma conta do passivo apresenta saldos com exigibilidade não comprovada ao longo de múltiplos e sucessivos exercícios no período fiscalizado, para evitar duplicidades de cobrança, a autuação deve recair apenas sobre o saldo dessa conta ao final do último exercício fiscalizado, mormente quando tal conta possuir débitos e créditos ao longo dos exercícios fiscalizados, como se deu no presente caso em relação à fornecedora Santa Lúcia.

Em linha com esse entendimento, há acórdãos recentes do CCMG onde restou consignado que, quando o passivo fictício de uma determinada conta contábil se mantém de um exercício para o subseqüente, considerar apenas o saldo do último desses exercícios evita exigências em duplicidade, como se pode ver nos seguintes trechos dessas decisões:

ACÓRDÃO Nº 23.849/24/2ª

OPORTUNO DESTACAR QUE O PASSIVO FICTÍCIO DE 2021, QUE PERMANECEU EM 31/12/22, FOI CONSIDERADO APENAS EM 2022, NÃO HAVENDO DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS SOBRE ELE.

ACÓRDÃO Nº 24.720/23/3ª

OPORTUNO DESTACAR QUE O PASSIVO FICTÍCIO DE 2018, QUE PERMANECEU EM 31/12/19, FOI CONSIDERADO APENAS EM 2019, NÃO HAVENDO DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS SOBRE ELE.

Assim, no caso das obrigações referentes ao fornecedor Santa Lúcia Indústria e Comércio de Carnes, devem ser excluídas todas as exigências referentes aos exercícios de 2020 e 2021, mantendo-se apenas aquelas relativas ao saldo final do exercício de 2022.

A Defesa afirma que, ainda que se trate de passivos não baixados por mero equívoco contábil, não há como exigir ICMS da Autuada, pois em todo o período ela possuía meios de quitar os seus débitos.

Alega que entre os anos de 2021 e 2022, recebeu quase 3 (três) milhões de reais em aportes financeiros de sócios e investidores, sem contar o seu resultado operacional, o que evidencia a inexistência de saídas desacobertas de documento fiscal.

Sustenta que a mera manutenção de passivos/despesas na contabilidade da empresa não autoriza que a Fiscalização presuma a ocorrência de vendas desacobertas e omissão de receitas, pois a exigência de ICMS depende da comprovação da ocorrência do fato gerador do imposto.

Conclui que o Fisco deveria utilizar os diversos meios disponíveis para tal comprovação, como o “confronto de estoque”. Cita jurisprudências.

No entanto, mais uma vez não lhe assiste razão.

Como já detalhado alhures, o presente lançamento decorre de uma presunção legal de omissão de receitas com conseqüente saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, em razão da manutenção no passivo de obrigação para as quais o Contribuinte, mesmo intimado, não comprovou sua exigibilidade.

Nessas circunstâncias, a existência de recursos financeiros capazes de suportar o pagamento dessas obrigações não tem o condão de afastar a infração, que só poderia ser infirmada pela apresentação de documentos que comprovassem a origem regular e a exigibilidade atual de tais passivos.

Ao contrário do que afirma a Defesa, a manutenção de passivos/despesas já pagos ou não exigíveis na contabilidade da empresa, ainda que por mero equívoco contábil (ou por qualquer outro motivo), não só autoriza como determina a ação do Fisco no sentido de aplicar a presunção legal de ocorrência do fato gerador do ICMS, por força do caráter obrigatório e vinculante da atividade administrativa de lançamento fiscal por ele desempenhada, conforme previsto no art. 142, parágrafo único, 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.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

(Destacou-se)

Além disso, justamente por se tratar de uma infração decorrente de uma presunção legal de natureza *Juris Tantum*, na qual o ônus da prova é invertido em desfavor daquele que pretende desconstituí-la (no caso, o Contribuinte), não se exige do Fisco medidas como “confronto de estoques” ou outras semelhantes para a constituição do crédito tributário.

Assim, todos os argumentos devem ser afastados.

A Defesa alega caráter confiscatório das penalidades aplicadas, visto que as multas de revalidação e isolada somadas representam patamares que superam 2.000% (dois mil por cento) do imposto tido por devido.

A princípio, importante lembrar que o Fisco exigiu ICMS apenas sobre uma pequena parcela das saídas desacobertadas constatadas (13,45% dos valores totais do exercício de 2020), acompanhado da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para as demais saídas de 2020 (86,55% do total) e para todas as de 2021 e 2022, foi exigida apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, observado, em relação a 2020, o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal, conforme a Reformulação do Lançamento de págs. 88/89:

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

A comparação direta entre o valor total das multas e o valor total do imposto, a partir da qual se chegou ao alegado percentual de mais de 2.000% (dois mil por cento), mostra-se bastante capciosa, pois enquanto a multa isolada (que é a mais representativa em valor) diz respeito a todo o período autuado, pela metodologia adotada pelo Fisco, o ICMS foi exigido somente em 2020 e apenas em relação a 13,65% das saídas desacobertadas desse exercício.

De fato, do total de R\$ 884.310,31 em multas contido no AI, R\$ 760.638,55 (ou 86% do total) dizem respeito à multa isolada de 2021 e 2022, onde houve descumprimento de obrigação acessória (falta de emissão de documento fiscal), mas o Fisco não exigiu qualquer valor a título de obrigação principal, em razão da metodologia de apuração por ele adotada, já detalhada alhures, mais favorável ao Contribuinte.

No entanto, nessas circunstâncias, caso o Fisco tivesse adotado critério menos favorável ao Contribuinte e exigido ICMS em relação a todas as saídas desacobertadas, desconsiderando os percentuais de saídas sem destaque do imposto na DAPI, em procedimento respaldado pela legislação, como visto, a multa isolada e a multa de revalidação, somadas, representariam no máximo 2,5 vezes o valor do imposto, o que demonstra quão enviesado é o argumento da Defesa.

Não obstante, analisando as penalidades lançadas, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas com fundamento na Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

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

Assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia, com relação ao princípio do não confisco, em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

As penalidades exigidas no presente lançamento estão todas previstas na Lei nº 6.763/75 e consistem na Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, em razão da falta de pagamento tempestivo do imposto, e na Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, (por dar saída em mercadorias desacobertadas de documento fiscal).

Assim, não se vislumbra qualquer efeito confiscatório nas exações, que estão expressamente previstas na legislação e têm por finalidade desestimular o descumprimento da obrigação principal (multa de revalidação) e a prática de infrações às obrigações acessórias (multas isoladas).

Quanto às demais assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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, já transcrito.

Diante do exposto, corretas as penalidades exigidas, devendo ser afastada a alegação de que elas possuem caráter confiscatório.

Da Coobrigação

A Defesa alega impossibilidade de responsabilização pessoal do sócio administrador, em razão de ausência de comprovação dos requisitos autorizadores da medida excepcional de aplicação do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Cita jurisprudências.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O Coobrigado Felipp Nunes Elias é sócio administrador e gestor da Autuada. Sua inclusão como responsável solidário pelo crédito tributário está fundamentada nos arts. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração à lei que resultaram nas infrações objeto do presente lançamento. Observe-se os citados dispositivos legais:

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.

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.

Como é cediço, a pessoa jurídica é uma ficção de caráter normativo, no intuito principal (mas não único) de distinguir as relações jurídicas, financeiras e patrimoniais da empresa em relação às dos seus sócios. Como tal, ela não possui poder de autogestão, sendo sempre administrada por pessoa(s) física(s), que pratica(m) atos de gestão e decisórios em nome dessa pessoa jurídica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, no caso das empresas comerciais, esses atos devem observar os estreitos limites do contrato social e da lei em sentido amplo, sob pena de responsabilização solidária daqueles que os excedem, nos termos dos supratranscritos art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Assim, quando a empresa mantém em sua escrituração contábil obrigações já pagas ou não exigíveis, caracterizando o chamado “passivo fictício”, a decisão que resulta na prática de tal ato ilícito não parte da pessoa jurídica (apesar de lhe beneficiar), mas sim da pessoa física que a gere, no caso, o Coobrigado Felipp Nunes.

Dessa forma, não há dúvida a respeito do envolvimento pessoal e direto do Coobrigado na prática dos atos infracionais que resultaram no crédito tributário, razão pela qual deve ser mantida sua responsabilidade solidária em relação ao crédito tributário remanescente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 86/90 e, ainda, para excluir todas as exigências decorrentes de obrigações em nome do fornecedor Santa Lúcia Indústria de Carnes, dos exercícios de 2020 e 2021, em razão de sobreposição de cobranças com relação ao exercício de 2022, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Registra-se, por oportuno, a desistência de sustentação oral encaminhada pelo Representante da Autuada ao CC/MG. Participaram do julgamento, além das signatárias, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente

P