

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.708/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170638-07  
Impugnação: 40.010130183-88, 40.010130182-05 (Coob.)  
Impugnante: Esplanada Petro Ltda  
IE: 042190688.00-29  
ADTEC Advocacia e Consultoria Empresarial Ltda (Coob.)  
CNPJ: 02.411457/0001-14  
Proc. S. Passivo: Bruna Faria Dornelas/Alexandre Augusto de Camargos  
Bernardes(Coob.)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Imputação ao contabilista de responsabilidade pelo crédito tributário com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, como a infração não concorreu para falta de recolhimento do ICMS, deve o mesmo ser excluído do polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75 e do art. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, não restou caracterizada falta de recolhimento de ICMS, posto que as mercadorias adquiridas pela Autuada (combustíveis) estão sujeitas ao regime da substituição tributária, razão pela qual se excluem as exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração, em parte, caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/ DOCUMENTO FISCAL.** Constatado que a Autuada deixou de atender intimação, efetuada via Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), para a apresentação do livro Diário. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 da Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas com base em saldo credor da conta “Caixa”, após recomposição para estorno de valor referente a empréstimo não comprovado. Foi utilizado o roteiro de verificação das contas que compõem o Grupo Ativo Circulante Disponível, relativo ao exercício de 2007.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Por não ter, a Autuada, atendido uma das intimações do Fisco, aplicou-se também a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, do mesmo Diploma Legal.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/44.

A Autuada também apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.84/90.

O Fisco manifesta-se às fls. 130/135, pedindo que seja o lançamento julgado procedente.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A Autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas com base em saldo credor da conta “Caixa”, após recomposição para estorno dos lançamentos referentes às operações de empréstimos não comprovadas.

Inicialmente a Autuada e a Coobrigada requerem provar o alegado em suas defesas por todos os meios de provas admitidas em processo administrativo fiscal, em especial perícias, diligências e apresentação de novos documentos.

A respeito da perícia, não obstante as Impugnantes não terem indicado com precisão os quesitos, conforme previsão expressa no art. 142 do RPTA/MG, que resulta em não apreciação do pedido pelo CC/MG, note-se que a prova inquestionável, na hipótese de existir, poderia ter sido trazida aos autos juntamente com as peças impugnatórias, de tal modo que comprovasse que não houve ingresso de recursos na conta “Caixa”, oriundo de empréstimos, cujos lançamentos ocorreram no exercício de 2007, ou seja, quatro anos antes do Fisco ter constatado os seus registros no livro Razão (fls. 16 a 19).

Assim, pode-se inferir que o procedimento requerido é meramente protelatório.

Vale destacar que o Fisco iniciou a auditoria fiscal nas contas que compõem o Grupo Ativo Circulante Disponível da Autuada, relativo ao exercício de 2007, no entanto por não ter ela apresentado documentos bancários, a análise restringiu-se aos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamentos da conta “Caixa”, tendo constatado dois lançamentos de empréstimos de terceiros, extemporâneos, a débito (fls. 17).

Faz-se necessário ressaltar que a Autuada foi intimada duas vezes a apresentar o livro Diário, devidamente autenticado, bem como os documentos relacionados com os empréstimos para que comprovasse o ingresso dos recursos na conta “Caixa”, o que não foi cumprido (fls. 08 e 09).

Na busca da verdade material, verifica-se que o Fisco intimou as empresas Eletro Mecânica Gomide Ltda e Wania Regina Rezende Carvalho – Lucas Transportes e Serviços a se manifestarem sobre os empréstimos registrados em seus nomes no livro Razão da Autuada, as quais declararam desconhecer tais operações (fls. 12 a 15).

A Autuada, por meio do escritório de Advocacia e Consultoria Empresarial Ltda. (ADTEC), seu contabilista, apresentou ao Fisco o livro Diário/07, o livro Razão/07 e o Plano de Contas, tendo gravado todos os dados em mídia CD-ROM (fls. 31/32). Além disso, foi informado pelo escritório contabilista que o livro Diário referente ao ano de 2007, devidamente encadernado, foi enviado para o escritório em Belo Horizonte para ser autenticado na Junta Comercial (fls. 11), mas que tão logo retornasse, seria imediatamente entregue ao Fisco, fato que também não ocorreu.

Assim, procedeu a exigência do ICMS, da Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Por não ter, a Autuada, atendido intimação do Fisco, por completo, o Fisco aplicou também a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da mesma lei.

Importa ressaltar que nas peças impugnatórias apresentadas pela Autuada e pela Coobrigada os argumentos são praticamente os mesmos, não havendo, portanto, necessidade de contraditá-los em separado.

As Impugnantes alegam, em suma, que não houve os empréstimos, tendo os lançamentos sido registrados, à época, em razão de um equívoco. Elas trazem aos autos, juntamente com as peças impugnatórias, cópia do livro Diário referente ao período de janeiro a março de 2007 sem os registros dos empréstimos, conforme constam às fls. 54/56 e 97/99.

Entretanto, a argumentação usada nas defesas é bastante frágil, haja vista os lançamentos terem sido registrados em 2007 e até a entrega do *CD-ROM* ao Fisco, em março de 2011, as Impugnantes não terem constatado espontaneamente a irregularidade, denominada por elas de “equívoco”.

Frise-se o fato de ter ocorrido este mesmo “equívoco” em duas empresas, cuja contabilidade é realizada pela ADTEC Advocacia e Consultoria Empresarial Ltda, a qual figura no polo passivo dos dois lançamentos constituídos pelo Fisco. E, ainda, o sócio, Bruno Mayer Sousa e Castro, fazer parte do quadro societário das duas empresas autuadas, Esplanada Petro Ltda e Petrodico Ltda (PTAs 01.00017063807 e 01.00017066041, respectivamente).

Além disso, o livro Diário, com a autenticação, conforme solicitado pelo Fisco por duas vezes, somente foi apresentado ao Fisco, depois das devidas correções, no momento das impugnações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a autenticação e as retificações dos lançamentos foram providenciadas em 12/08/11, após a Autuada ter sido cientificada da intimação do Auto de Infração em 18/07/11 (fls. 04).

Importante recordar que o objeto do Auto de Infração em contenda refere-se a uma presunção legal que tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico tributária, devendo este, na intenção de elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis de que não praticou a infringência, o que não ocorreu no presente caso dos autos.

Diante da não comprovação da origem dos recursos, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 42, §1º da Lei Federal nº 9.430/96 e art. 194, § 3º do RICMS/02, que assim prescreve:

Lei Estadual 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.

Lei Federal 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.

RICMS/02 - Parte Geral

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

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

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço tributável e desacobertas de documento fiscal.

Poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea de que os valores lançados na conta “Caixa” se referiam às vendas de mercadorias regularmente realizadas e declaradas ao Fisco ou oriundos de outras receitas da empresa, não tributáveis pelo ICMS, mas tal prova não foi produzida pela Autuada, o que enseja a aplicação do preceito previsto no art. 136 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *verbis*:

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

A Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória, foi aplicada corretamente pelo Fisco, por determinação expressa no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

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

Concernente à exigência do ICMS, faz-se necessário recordar que a Autuada tem como atividade econômica comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, produtos estes sujeitos ao regime da substituição tributária, cuja responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações é atribuída aos fornecedores (distribuidores).

Inobstante a evidência de ingresso de recursos não comprovados na conta “Caixa”, não há elementos suficientes para concluir que houve entrada de mercadoria sem o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, porquanto poderia a Autuada ter descumprido a obrigação acessória de escriturar notas fiscais de entrada.

Assim, deve ser excluído o crédito tributário correspondente ao ICMS e à multa de revalidação lançado no Auto de Infração em questão.

No que se refere ao argumento apresentado pela Coobrigada, de que seu nome não poderia constar no polo passivo da relação tributária, torna-se relevante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, § 2º, II e § 3º da Lei nº 6.763/75, dispõe:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

§ 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. (g.n.)

A simulação de registros contábeis para ocultar a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal é um típico ato ilícito, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores à época, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato.

Como bem salienta o Fisco, o Auto de Infração em tela foi baseado na escrita contábil da Autuada (livros Diário e Razão), apresentados em *CD - ROM*.

Assim, resta evidente a participação e a colaboração da empresa contábil nos atos que ensejaram a lavratura da peça fiscal.

Reitere-se que o ato praticado pela empresa de contabilidade não se refere a um mero erro contábil ou imperícia e sim a registros contábeis simulados, de sua exclusiva responsabilidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, conforme se depreende da legislação que trata da responsabilidade solidária do contabilista, ele só poderá figurar no polo passivo da obrigação tributária quando o ato ilícito cometido por ele concorrer para o não recolhimento de tributo, no presente caso, do ICMS. Não tendo ficado comprovado que a Autuada deixou de recolher o imposto, o Contabilista (Coobrigado) deve ser excluído do polo passivo deste lançamento.

A respeito da Multa Isolada, prevista em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de entregar o livro Diário, quando intimado pelo Fisco em 16/03/11 (fls. 08), cujo prazo foi prorrogado por meio da intimação de 14/04/11 (fls. 09), correta a sua exigência, nos termos do art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei 6.763/75, a seguir:

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

Assim, não tendo o Fisco trazido elementos suficientes aos autos para concluir que houve falta de recolhimento de ICMS, enseja o cancelamento do crédito tributário correspondente ao imposto e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, não obstante ter ocorrido ingresso de recursos não comprovados na conta “Caixa”. Correta as exigências das Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso II, alínea “a”, e art. 54, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Uma vez não tendo comprovado a falta de recolhimento do ICMS, por determinação da legislação que trata da responsabilidade solidária do contabilista, a Coobrigada - ADTEC Advocacia e Consultoria Empresarial Ltda. – deve ser excluída do polo passivo deste lançamento em contenda.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o ICMS e a multa de revalidação, mantendo-se as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso II, alínea “a”, e art. 54, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75 e, ainda, para excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de

Moura.

**Sala das Sessões, 16 de fevereiro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator**

*ml*

CC/MG