

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.349/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187748-80  
Recurso de Revisão: 40.060136658-84, 40.060136635-63, 40.060136636-44  
(Coob.)  
Recorrente: 1ª Câmara de Julgamento  
Indústria e Comércio de Rações Agrotterra Ltda  
IE: 193337120.00-79  
Edmar Ferreira da Silva (Coob.)  
CPF: 071.361.021-20  
Recorrida: Indústria e Comércio de Rações Agrotterra Ltda, Edmar  
Ferreira da Silva, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sérgio Adriano Ferreira Alves/Outro(s), Marlla Danielly  
Esteves Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Legítima a manutenção do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, uma vez que os atos praticados na esfera contábil levaram à apuração de saída de mercadoria sem a emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido. Mantida a decisão recorrida.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS – ADIANTAMENTO A FORNECEDORES.** Constatada, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Adiantamento a Fornecedores”, a baixa de obrigações quitadas sem a indicação da origem dos recursos. Os valores foram utilizados para recompor as contas de disponibilidades (Caixa e Bancos), resultando em apuração de saldos credores por falta de lastro financeiro para cobrir o pagamento das obrigações, autorizando a presunção de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exclusão das exigências fiscais relativas aos valores quitados e vinculados aos cheques nºs. 1122 e 1216, exceto em relação aos pagamentos efetuados para a “Prodoeste” e CEMIG (cheque nº 1122) e Banco FINASA e PLANORH (cheque nº 1216), que não compõem o lançamento. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão 40.060136658-84 não conhecido. Decisão unânime.**

**Recurso de Revisão 40.060136635-63 conhecido e não provido. Decisões unânimes. Recurso de Revisão 40.060136636-44 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/11, apurada em decorrência da baixa de obrigações quitadas na conta “Adiantamento a Fornecedores”, sem a indicação da origem dos recursos.

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

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.593/14/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.513/1.578, bem como para excluir as exigências fiscais relativas aos valores quitados e vinculados: a) ao cheque nº 1122, identificados na planilha de fls. 1.361, exceto em relação aos pagamentos efetuados para a “Prodoeste” e CEMIG, que não compõem o lançamento; b) ao cheque nº 1216, exceto em relação aos pagamentos efetuados ao Banco FINASA e PLANORH; nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Carlos Alberto Moreira Alves, que, ainda, excluía o Coobrigado Edmar Ferreira da Silva do polo passivo.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado, ora Recorrentes, interpõem, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, os Recursos de Revisão de fls. 1.801/1.830 (Autuada) e fls. 1.834/1.847 (Coobrigado), requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 1ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Inicialmente, cabe destacar, que embora na decisão do Acórdão nº 21.593/14/1ª esteja explicitado que, nos termos do art. 163, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, tal decisão sujeita-se ao Recurso de Revisão interposto de ofício, não é caso de reexame obrigatório, haja vista que o *quorum* para exclusão das exigências fiscais se deu por unanimidade. Dessa forma, não restaram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão interposto de ofício pela 1ª Câmara de Julgamento.

Quanto aos Recursos de Revisão da Autuada e do Coobrigado, superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do RPTA, uma vez que a

decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os recursos interpostos.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, os Recursos de Revisão admitidos, interpostos pelos Recorrentes (Autuada e Coobrigado), devolvem à Câmara Especial, o conhecimento da matéria neles versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adotam-se os mesmos fundamentos da decisão *a quo*, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a acusação fiscal é de saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/08 a 31/12/11, apurada em decorrência da baixa de obrigações quitadas na conta “Adiantamento a Fornecedores”, sem a indicação da origem dos recursos.

Constatou a Fiscalização que a Autuada, ora Recorrente, utilizava-se da conta “Adiantamento a Fornecedores” (1.1.02.03.0001), que não representa disponibilidade de recursos, para contabilizar o pagamento de obrigações diversas, abastecendo, assim, o caixa da empresa, de forma a poder registrar o cumprimento das obrigações sem demonstrar na contabilidade eventual saldo credor da conta “Caixa”.

A partir dos registros de obrigações quitadas e transferências para conciliação de contas (fls. 25/42), a Fiscalização apurou o montante de recursos baixados na conta “Adiantamento a Fornecedores”, conforme consolidado de fls. 43.

Após a apuração da baixa irregular de obrigações, a Fiscalização elaborou planilhas auxiliares contendo a disponibilidade total de recursos da Recorrente/Atuada, compreendendo os saldos positivos da conta “Caixa” e os recursos depositados em contas bancárias, conforme planilhas de fls. 44/58.

Em seguida, os valores disponíveis foram confrontados com as baixas de obrigações que não transitaram pela conta “Caixa”, apurando-se as saídas desacobertas de documento fiscal, conforme planilha de fls. 59/61, relacionadas às fls. 62, correspondentes aos saldos credores apurados, caracterizando a indisponibilidade de recurso para o cumprimento de obrigações correntes.

Às fls. 63/64, a Fiscalização registra a média anual de saídas tributadas, isentas e amparadas pelo diferimento do ICMS, aplicando os percentuais sobre as saídas mensais apuradas, para calcular, assim, o ICMS devido (fls. 65/78). O demonstrativo do crédito tributário apurado encontra-se às fls. 79 dos autos.

Cumprido destacar que a incidência do ICMS recaiu sobre as parcelas tributadas e aquelas amparadas, em tese, pelo diferimento do imposto, porquanto trata-se de saídas desacobertas.

Registre-se, também, que em decorrência do pequeno percentual de saídas isentas, não houve necessidade de adequação da multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após o acatamento parcial das alegações da Recorrente/Autuada, a Fiscalização elaborou a planilha de fls. 1.518/1.525, contendo os registros contábeis expurgados, que ensejaram a exclusão das exigências fiscais. Em seguida, reemitiu o rol de obrigações quitadas e transferências de ajustes e as planilhas anteriormente mencionadas (fls. 1.526/1.577), resultando no novo demonstrativo do crédito tributário de fls. 1.578.

A matéria em questão encontra-se posta na legislação tributária mineira e federal da seguinte forma:

### **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, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:**

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

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

II - (...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

### **RIR/05, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:**

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei 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;

(...)

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade

tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

Gilberto de Ulhôa Canto in 'Presunções no Direito Tributário', Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1991, páginas 3/4, ensina que:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexa causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos, em 'Primeiras Linhas de Direito Processual Civil', leciona:

(...) prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. ... O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção. (...)

Paulo Celso B. Bonilha in "Da prova no Processo Administrativo Tributário", Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 92, diz:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento

objetivo do fato base, “factumprobatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factumprobandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factumprobatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factumprobandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito. ’ Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

Acrescentem-se, ainda, as palavras de Antônio da Silva Cabral in ‘Processo Administrativo Fiscal’, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, página 311:

8. Valor da prova indireta. Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF/01-0.004, de 26-10-1979, ‘A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.

Maria Rita Ferragut in ‘Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação’, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Editora Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120, bem destaca a força probatória das presunções e indícios, bem como a imperatividade de seu uso na esfera tributária:

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a

manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomênicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas 'presumem.'

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstram as decisões adiante:

CHEQUES COMPENSADOS - Comprovado o lançamento a débito de caixa de cheques cuja compensação se deu em favor de pessoas estranhas aos pagamentos efetuados no mesmo dia e no mesmo valor, configura-se a omissão de receitas, não na forma presuntiva, mas na concreta, no valor do suprimento inexistente. Negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 em 19/08/2002. Publicado no DOU em: 05.08.2003.

(...)

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

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, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS), AI SIM NÃO PRECISA O FISCO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Portanto, poderia a Recorrente/Autuada elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso dos recursos utilizados para fazer frente às obrigações quitadas e baixadas na conta de “Adiantamento para Fornecedores”. Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer a exame ementas de decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Tribunal de Justiça deste Estado sobre matérias idênticas ou similares a ora analisada:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE O SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA -

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR. SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

(...)

ACÓRDÃO Nº 103-22835 DE 08 DE DEZEMBRO DE 2006 – 3ª TURMA

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO CONCEDIDO – COMPROVAÇÃO - TENDO O FISCO EFETUADO A PROVA DA REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO NO MÊS DE JANEIRO/1998, PELO CONTRIBUINTE, CABE A ESTE, SE PRETENDE REFUTAR OU ALTERAR OS PRESSUPOSTOS EM QUE SE ASSENTOU O LANÇAMENTO, APRESENTAR PROVAS HÁBEIS E IDÔNEAS. A COMPROVAÇÃO DE QUE O EMPRÉSTIMO NÃO OCORREU DA FORMA AFIRMADA PELO FISCO É ÔNUS DO IMPUGNANTE. O CONTRIBUINTE DEVE COMPROVAR A OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO QUE ALEGA TER OCORRIDO.

No Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a matéria encontra-se pacificada, com centenas de julgados confirmando o lançamento, como no Acórdão nº 18.969/10/2ª, com a seguinte ementa:

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM NA CONTA "CAIXA" DA ORA IMPUGNANTE, FATOESTE QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO, DADA A AUSÊNCIA DE PROVAS EM CONTRÁRIO, DE OCORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS, NOS TERMOS DO ART. 194, INCISO I E § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso dos autos, sustenta a Recorrente, ora Autuada, que a conta “Adiantamento a Fornecedores” era utilizada como conta transitória, para registrar determinados pagamentos via conta “Caixa” ou instituições financeiras, quando não era identificada a origem da despesa quitada.

Assim, lançava-se o valor das saídas bancárias ou de caixa a débito da conta “Adiantamento a Fornecedores” e, posteriormente, quando se identificava a origem da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

despesa que deu ensejo à saída de recursos, fazia-se o lançamento a crédito da obrigação paga.

Para comprovar as suas afirmativas, a Recorrente promoveu a juntada da planilha de fls. 369/387, com os lançamentos a crédito e a débito da conta de adiantamentos, bem como os extratos bancários (fls. 417/1.286), de modo a demonstrar que os recursos utilizados para baixar as obrigações vieram, em sua maioria, das instituições financeiras.

No caso da planilha relativa aos lançamentos de adiantamentos, as informações trazidas não levam a lugar algum, pois repetem as afirmativas da peça de defesa, no sentido da falta de identificação dos “destinatários” ou das “aplicações”.

Considerando que os documentos apresentados constituem um emaranhado de cópias, sem qualquer vinculação com os registros objeto do lançamento tributário, a Fiscalização intimou os Sujeitos Passivos (fls. 1.329/1.355) a estabelecer a relação entre os extratos bancários e os lançamentos contábeis a crédito da conta “Adiantamento a Fornecedores”.

Em resposta, a Recorrente/Autuada apresentou a planilha de fls. 1.358/1.368, contendo algumas indicações de cheques que serviram de lastro aos pagamentos e os documentos de fls. 1.369/1.511.

A Fiscalização, considerando a precariedade das informações trazidas aos autos, tomou as seguintes providências:

a) considerando os documentos juntados e a planilha apresentada, acatou a operação registrada, quando foi possível identificar e correlacionar os valores lançados na conta com os extratos bancários, de modo a comprovar a origem dos recursos;

b) identificando que vários lançamentos não guardam relação de data com os informes dos extratos bancários, extraiu desses os saldos iniciais de cada mês, substituindo na planilha própria os saldos escriturados na contabilidade, em relação às contas do Banco do Brasil (12.975-5) e Caixa Econômica Federal (1254-6);

c) reconheceu os valores transitados pela conta 9840-X do Banco do Brasil, em nome de Almaro Comércio Ltda, CNPJ 03.569.025.0001-07, como recursos da Recorrente/Autuada.

Em decorrência dos procedimentos retrotranscritos, promoveu a reformulação do crédito tributário.

Comparando os elementos da planilha de fls. 1.358/1.368, confrontados com as exclusões de fls. 1.521/1.525, constata-se que foram reconhecidos pela Fiscalização, em sua totalidade, os ingressos apontados nas páginas 1 a 3 e 8 da mencionada planilha.

Nas demais páginas da planilha não foram excluídos os seguintes lançamentos:

Data	Valor	Apontamento da Defesa
01/07/10	6.000,00	Cheque 783 – CEF (1)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

03/07/10	1.066,66	Cheque 1122 – CEF (2)
05/07/10	2.178,00	Cheque 1122 – CEF
05/07/10	4.659,08	Cheque 1122 – CEF
5/07/10	872,37	Cheque 1122 – CEF
05/07/10	4.234,40	Cheque 1122 – CEF
05/07/10	2.207,82	Cheque 1122 – CEF
05/07/10	7.739,20	Cheque 1122 – CEF
05/07/10	1.187,22	Cheque 1122 – CEF
-	655,00	Cheque 1122 – CEF
-	50,08	Cheque 1122 – CEF
-	8.038,88	Cheque 1146 – CEF (3)
09/07/10	21.000,00	Cheque 783 – CEF (1)
-	558,00	Cheque 1188 – CEF (4)
-	290,30	Cheque 1188 – CEF
-	3.520,21	Cheque 1188 – CEF
-	4.659,06	Cheque 1208 - CEF
02/08/10	1.659,60	Cheque 1216 – CEF (6)
09/08/10	1.292,00	Cheque 1216 – CEF
09/08/10	6.434,80	Cheque 1216 – CEF
09/08/10	6.428,00	Cheque 1216 – CEF
09/08/10	17.012,60	Cheque 1216 – CEF
09/08/10	1.120,00	Cheque 1216 – CEF
09/08/10	85,00	Cheque 1216 – CEF
-	8.038,88	Cheque 1216 – CEF
-	799,89	Cheque 1216 – CEF
-	4.783,20	Cheque 1219 – CEF (7)
-	2.887,20	Cheque 1219 – CEF
-	568,64	Cheque 1233 – CEF (8)
-	400,00	Cheque 1233 – CEF

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

-	34,00	Cheque 1233 – CEF
-	2.101,09	Cheque 1233 – CEF
-	456,16	Cheque 1233 – CEF
-	399,00	Cheque 1233 – CEF
14/10/10	135.802,45	Pagamento com cartão de crédito notas mensais todo dia 16 (9)
18/12/11	284.507,41	Pagamento com cartão de crédito notas mensais todo dia 16

De acordo com a legenda identificada na coluna “Apontamento da Defesa”, é possível extrair as seguintes conclusões:

1) O cheque nº 783, no valor de R\$ 26.700,00 (vinte seis mil e setecentos reais), de 09/02/07, lançado no extrato da CEF (fls. 620) foi indicado como lastro das operações contabilizadas em 01/07/10 (R\$ 6.000,00) e 09/07/10 (R\$ 21.000,00), para pagamento da obrigação contraída com a empresa Estato Estruturas Metálicas Ltda.

Nesse caso, realmente não haveria a Fiscalização de considerar os registros, uma vez que a Recorrente/Autuada estava utilizando-se de cheque compensado em fevereiro de 2010 para justificar obrigações contabilizadas em julho de 2010.

Em se tratando de ingresso de numerários, a doutrina e a jurisprudência exigem que as provas a serem produzidas devam atestar, cumulativamente, dois fatos, quais sejam: a efetiva entrada e a origem dos respectivos recursos, bem assim, devem ser coincidentes em datas e valores com os dados lançados nos registros contábeis. Não estando demonstrada a regularidade dos suprimentos, não há como ser afastada a presunção legal de se tratar de recursos originados da própria atividade operacional da empresa e mantidos à margem da escrituração, conforme fundamentos constantes no Acórdão nº 20.606/12/3ª, deste Conselho:

IRREGULARIDADE DO ITEM 1.1 DO AI: CONTA “CAIXA” – RECURSOS NÃO COMPROVADOS

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DO RICMS/02, APURADAS MEDIANTE A CONSTATAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE RECURSOS NÃO COMPROVADO NA CONTA “CAIXA”, TENDO COMO CONTRAPARTIDA A CONTA “BANCOS”, REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, CHEQUES LIQUIDADOS PELO SISTEMA DE COMPENSAÇÃO BANCÁRIA, LIQUIDADOS PARA PAGAMENTOS DIVERSOS OU UTILIZADOS PARA DEPÓSITOS DIVERSOS.

(...)

AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFEREM-SE AO ICMS, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE.

OS VALORES, OBJETO DA AUTUAÇÃO, LANÇADOS INDEVIDAMENTE A DÉBITO DA CONTA “CAIXA”, SEM A RESPECTIVA BAIXA (CRÉDITO DA MESMA CONTA), NAS MESMAS DATAS E VALORES, ESTÁ ACOSTADA ÀS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FLS. 117/132, SUBSTITUÍDO PELO DE FLS. 2.318/2.371, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

OS CHEQUES COMPENSADOS, ASSIM COMO AQUELES UTILIZADOS PARA PAGAMENTOS OU DEPÓSITOS DIVERSOS, BEM COMO OS VALORES REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, POR NÃO CONSTITUÍREM INGRESSO EFETIVO DE RECURSOS, SOMENTE PODERIAM SER REGISTRADOS A DÉBITO DA CONTA "CAIXA" SE ESTA CONTA, NA MESMA DATA, REGISTRASSE AS SAÍDAS A QUE SE DESTINARAM OS CHEQUES EMITIDOS (LANÇAMENTOS A CRÉDITO DOS VALORES REFERENTES AOS RESPECTIVOS PAGAMENTOS).

NOS CASOS EM QUE FOI POSSÍVEL IDENTIFICAR A BAIXA DOS VALORES DEBITADOS, MEDIANTE LANÇAMENTOS A CRÉDITO DA CONTA "CAIXA", EM DATAS E VALORES IDÊNTICOS, AS QUANTIAS CORRESPONDENTES AOS RESPECTIVOS CHEQUES E TRANSFERÊNCIAS NÃO FORAM OBJETO DE QUALQUER EXIGÊNCIA FISCAL.

OS DEMAIS VALORES FORAM CONSIDERADOS COMO RECURSOS NÃO COMPROVADOS OU CARACTERIZADOS COMO SUPRIMENTOS INDEVIDOS DA CONTA "CAIXA", UMA VEZ QUE A IMPUGNANTE, APESAR DE INTIMADA, NÃO APRESENTOU A COMPROVAÇÃO DA BAIXA DOS RESPECTIVOS VALORES (CRÉDITO DA CONTA "CAIXA" E DÉBITO DA CONTA REPRESENTATIVA DO GASTO/DESPESA).

(...)

NO CASO DO PRESENTE PROCESSO, OS CHEQUES COMPENSADOS, OS UTILIZADOS PARA PAGAMENTO OU DEPÓSITOS DIVERSOS, ASSIM COMO OS VALORES REFERENTES ÀS TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS, SUPRIRAM ARTIFICIALMENTE A CONTA "CAIXA", POIS, CONFORME JÁ RESSALTADO, NÃO REPRESENTAM INGRESSOS EFETIVOS DE RECURSOS. ALÉM DISSO, NÃO RESTOU CONFIGURADO O CHAMADO "LANÇAMENTO CRUZADO" NA CONTA "CAIXA", POIS OS VALORES EM QUESTÃO NÃO FORAM BAIXADOS DO CAIXA, MEDIANTE LANÇAMENTOS A CRÉDITO DA REFERIDA CONTA E A DÉBITO DA CONTA REPRESENTATIVA DO RESPECTIVO GASTO.

(...)

ASSIM SENDO, OBSERVADAS AS RETIFICAÇÕES EFETUADAS PELO FISCO, O FEITO FISCAL AFIGURA-SE CORRETO, SENDO LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, ESTA ÚLTIMA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI Nº 6.763/75.

2) O cheque nº 1122 da CEF, de 05/07/10, no valor de R\$ 25.191,57 (vinte e cinco mil, cento e noventa e um reais e cinquenta e sete centavos), lançado no extrato de fls. 791, foi apontado como lastro dos pagamentos indicados na página 4 da planilha (fls. 1.361 dos autos), que somados equivalem exatamente ao valor do cheque.

Destaca-se que os valores pagos para a Prodoeste (R\$ 655,00) e CEMIG (R\$ 50,08) não compõem a base de cálculo das exigências fiscais.

Nesse caso, considerando a análise da Fiscalização em relação aos registros excluídos, não se observa diferença entre esse pagamento e outros excluídos na reformulação, **razão pela qual devem tais rubricas ser excluídas da base de cálculo dos valores quitados e indicados na planilha de fls. 1.361, exceto em relação aos dois registros que não compõem as exigências (Prodoeste e CEMIG).**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) A Fiscalização acatou o cheque nº 1146, no valor de R\$ 16.226,08 (dezesseis mil duzentos e vinte seis reais e oito centavos), para comprovação do pagamento realizado a Sementes SelectaLtda, no valor de R\$ 8.187,20 (oito mil cento e oitenta e sete reais e vinte centavos), mas não acatou o valor de R\$ 8.038,88 (oito mil e trinta e oito reais e oitenta e oito centavos), relativo ao registro de Banco Finasa, haja vista que o pagamento ao Banco Finasa não compõe o lançamento, conforme se comprova pela análise da lista de ingressos do mês de julho de 2010.

4) No tocante ao cheque nº 1188, no valor de R\$ 61.268,31 (sessenta e um mil, duzentos e sessenta oito reais e trinta e um centavos), a Fiscalização não acatou os registros relativos a Ivan Duarte, Auto Diesel Pereira e Banco Itauleasing, uma vez que, como no item anterior, tais registros não compõem a planilha de fls. 1.533/1.535, relativas às saídas extras de caixa no mês de julho de 2010.

5) Quanto ao cheque nº 1208 da CEF, no valor de R\$ 6.276,13 (seis mil, duzentos e setenta e seis reais e treze centavos), a Fiscalização não acatou os registros relativos ao pagamento Bioquima no valor de R\$ 4.659,06 (quatro mil, seiscentos e cinquenta e nove reais e seis centavos), indicados pela Defesa às fls. 1.363. Também neste caso, o registro não compõe o rol de ingressos do mês de agosto de 2010.

6) Nenhum registro relativo ao cheque nº 1216 da CEF, no valor de R\$ 42.896,11 (quarenta e dois mil, oitocentos e noventa e seis reais e onze centavos), foi acatado pela Fiscalização. Nesse caso, os valores relativos aos pagamentos para Banco Finasa e Planorh (fls. 1.364) não constam da planilha da Fiscalização para o mês de agosto de 2010.

Não havendo justificativas plausíveis para o não acatamento pela Fiscalização, tal como em relação ao cheque nº 1122, excluem-se as exigências relativas aos valores lançados na planilha de fls. 1364, exceto em relação àqueles que não compõem as exigências fiscais.

7) Quanto ao cheque nº 1219 da CEF, os valores relativos à Bioquima (R\$ 4.783,20) e CEMIG (R\$ 2.887,26) não compõem as exigências de agosto de 2010.

8) De igual modo quanto ao cheque nº 1233 da CEF, em que a Fiscalização não deduziu os pagamentos indicados às fls. 1.366 que não compunham as exigências fiscais (Leasing, Combate Sistema, Guia de contribuição, Guia de COFINS e Curinga caminhões).

9) Para os registros de 14/10/10 e 18/12/11 foram trazidas informações lacônicas que não resolvem a questão, haja vista que a simples informação de pagamento por cartão de crédito não indica a origem dos recursos.

### **Da Responsabilidade Tributária**

O contabilista Edmar Ferreira da Silva foi eleito pela Fiscalização como responsável tributário, nos termos do art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Nesse caso, o Coobrigado, ora Recorrente, afirma que as razões descritas no Auto de Infração não são suficientes para mantê-lo no polo passivo da obrigação tributária.

Afirma que a responsabilidade do contabilista por débitos tributários limita-se aos casos de comprovada presença de dolo ou má-fé e que, no presente caso, não existem elementos comprobatórios de que tenha agido fraudulentamente.

Salienta que atua com informações que lhe são passadas mensalmente, não tendo como discernir sobre a legalidade das operações, uma vez que atua em seu próprio escritório e que não tomou ciência de qualquer irregularidade cometida pela Autuada.

Disserta sobre a questão da prova no processo tributário, valendo-se de renomada doutrina, e pede sua exclusão do polo passivo.

Contudo, como bem destacou a Fiscalização, o procedimento do Contabilista, independentemente do recinto em que execute as suas tarefas, seja ao abrigo de seu escritório ou outro qualquer, está totalmente contaminado pela intenção de ludibriar a Fiscalização por meio de artimanhas reprováveis na seara contábil.

Segundo Carlos Alberto HohmannChoinski ([www.buscalegis.ufsc.br](http://www.buscalegis.ufsc.br)), “A palavra “dolo” ganhou significado negativo, alçada a esta condição, exatamente pelo conceito jurídico-normativo que ganhou do direito civil e, especialmente, do direito penal. Foi a partir do direito penal que o termo “dolo” adquiriu notável carga semântica e, deixando de ser palavra substantiva, passou a adjetivar tudo aquilo que é “querido por má-fé”, e o que era sinônimo de “artifício de má-fé”, passou a significar a própria “má-fé”.”

Assim, para gerar efeitos jurídicos, o dolo, além de ser realizado como manifestação de vontade, está ligado ao resultado produzido, porque o que interessa é a lesividade causada e a proporção dessa lesividade em si (lesão ao patrimônio, lesão aos interesses e valores protegidos).

Dessa forma, confirmada a presunção de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, conforme se verifica nos presentes autos, é possível concluir pela culpabilidade do Coobrigado, ora Recorrente, que por ser o profissional da área contábil, comprovadamente, maquiou lançamentos contábeis de forma a não apurar saldos credores em sua movimentação de caixa.

Muito embora a vantagem econômica seja da Recorrente/Atuada, o Coobrigado deve responder pelo crédito tributário em decorrência de suas atribuições, uma vez confirmado o maquiamento da contabilidade com registros que não configuram o efetivo ingresso de recursos.

Com efeito, o § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 dispõe que “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”.

Por fim, cabe salientar que, embora o Recorrente/Coobrigado tenha trazido o argumento de divergência entre acórdãos deste Conselho, a decisão *a quo*, que manteve sua inclusão no polo passivo, foi tomada pelo voto de qualidade, não sendo cabível, portanto, a divergência suscitada, para fins de interposição do Recurso de Revisão, conforme interpretação dos incisos I e II ao art. 163 do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por último, cumpre afastar as alegações da Recorrente/Autuada quanto ao efeito confiscatório da multa isolada aplicada, uma vez que encontra-se lançada nos termos previstos no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, estando o CC/MG vinculado à aplicação da referida penalidade por força do óbice contido no art. 110, inciso I do RPTA.

Corretas, em parte, portanto, as exigências impostas pela Fiscalização no presente lançamento tributário.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso nº 40.060136658-84 - 1ª Câmara de Julgamento, por ausência de pressupostos legais de cabimento e conhecer dos Recursos nº 40.060136635-63 - Indústria e Comércio de Rações AgroterraLtda e nº40.060136636-44 - Edmar Ferreira da Silva. No mérito, quanto ao Recurso nº40.060136635-63 - Indústria e Comércio de Rações AgroterraLtda, à unanimidade, em lhe negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060136636-44 - Edmar Ferreira da Silva, por maioria de votos, em lhe negar provimento, vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Carlos Alberto Moreira Alves que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro, Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 14 de novembro de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator designado**

P