

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.148/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000251875-01
Impugnação: 40.010137841-45
Impugnante: CHB Comércio e Indústria Ltda
IE: 183580002.00-38
Coobrigados: José Antônio de Souza
CPF: 137.665.626-49
Maria Efigênia Costa de Souza
CPF: 327.040.546-49
Serconta Serviços Contábeis Ltda
CNPJ: 16.755696/0001-04
Proc. S. Passivo: Fabrício Pereira de Magalhães/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Legítima a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária. Fundamentação: contabilista – art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, II do CTN; sócio-administrador – art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis nas contas “Caixa” e “Banco”, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Entretanto deve-se excluir os itens 33, 35 e 41 da Planilha Anexo 5; os itens 05, 12, 14, 19, 31 e 40 da Planilha do Anexo 10. Corretas as exigências remanescentes do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º do mesmo artigo, majorada pela reincidência em 100% (cem por cento), conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2009, face à existência de

recursos não comprovados na conta “Caixa Equivalente”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, majorada em 100% (cem por cento) pela reincidência, nos termos art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 456/486, acostando os documentos de fls. 487/936.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A impugnação foi considerada intempestiva (fls. 941/942), tendo sido negado o seu seguimento pela Repartição Fazendária (fls. 951).

Foi interposta Reclamação contra a negativa de seguimento da referida impugnação. Este Conselho de Contribuintes relevou a intempestividade da impugnação conforme Acórdão nº 21.787/15/3ª (fls. 1020/1023). Nessa ocasião, o PTA retornou à origem para que a Fiscalização se manifestasse.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1026/1044, refuta as alegações da Defesa, acostando os documentos de fls. 1045/1062.

Requer a procedência do lançamento.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 1067/1074, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 1076/1082.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.084/1.115, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Impugnante alega preliminarmente que o Auto de Infração deve ser anulado visto que padece de vício de apuração, uma vez que a Fiscalização analisou tão somente os livros caixa e razão (Caixa e Bancos), e a partir de análise superficial conclui indevidamente pela suposta existência de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

No entanto, tal pleito não merece prosperar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante demonstra claro desconhecimento da legislação ao afirmar que não houve fiscalização, em razão de não ter sido realizado levantamento quantitativo, e nem confronto da documentação fiscal com os lançamentos fiscais.

O trabalho fiscal foi realizado com base nos lançamentos da escrita fiscal e contábil da Contribuinte, procedimento tecnicamente idôneo previsto no inciso I do art. 194 do RICMS/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;

Esclarece a Fiscalização que a constatação da existência de saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais não foi realizada por mera análise dos livros caixa e bancos, mas com base no livro Razão, nas notas fiscais de entradas e saídas, nos documentos de caixa, tais como faturas e comprovantes de pagamentos e nos documentos de movimentação bancária, comprovantes de transferências bancárias, extratos bancários de contas correntes em nome da Autuada (Banco Itaú, Banco Real e Caixa Econômica Federal) fornecidos por ela, cuja origem dos recursos financeiros ingressados nas contas “Caixa” e “Bancos” não foram efetivamente comprovados.

Cabe destacar que o procedimento fiscal está amparado no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c § 3º do art. 194 do RICMS/02, que autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

Da análise dos presentes autos, verifica-se que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Consta do relatório do Auto Infração a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação, as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos infringidos. Complementa, ainda o Auto de Infração o Relatório fiscal de fls. 18/23, que detalha a metodologia de análise e auditoria, demonstrando ainda apuração das alíquotas de ICMS aplicadas.

Verifica-se que o fato gerador está devidamente apurado e demonstrado por meio das planilhas de Anexos 01 a 12 dos autos, e que a sua apuração se deu mediante

utilização de procedimento tecnicamente idôneo, assegurando o contraditório e a ampla defesa.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

Do Requerimento de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos arrolados às fls. 484/485, e indica assistente técnico, com o objetivo precípuo de demonstrar que parte das operações objeto da autuação (“Operações TROP”) se refere a “agenciamento de vendas”, não sujeitas à incidência do ICMS.

No entanto, a perícia solicitada se mostra desnecessária, uma vez que as informações e os documentos contidos nos autos, são suficientes para o deslinde da matéria, o que ficará evidenciado quando da análise de mérito do presente lançamento.

Diante disso, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA).

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2009, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa Equivalente”, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, majorada em 100% (cem por cento) pela reincidência, nos termos art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Mediante análise dos livros e documentos fiscais e contábeis da Autuada foram constatadas as seguintes irregularidades:

- ingresso de valores na conta Banco Itaú oriundos de transferências de valores da conta “Caixa” sem origem comprovada (Anexo 4, fls. 35));
- ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco Itaú, sem comprovação de origem (Anexo 5, fls. 37/39;
- ingresso de valores na conta Banco CEF oriundos de transferência de valores da conta “Caixa”, sem origem comprovada (Anexo 6, fls. 41);
- ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco CEF, sem comprovação de origem (Anexo 7, fls. 43);
- ingresso de valores na conta Banco Real oriundos de transferências de valores da conta “Caixa”, sem origem comprovada (Anexo 8, fls. 45);
- ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco Real, sem origem comprovada (Anexo 9, fls. 47);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- valores lançados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito da conta “Clientes a Receber”, provenientes de valores sem comprovação de origem, ou creditados nos extratos bancários como TEF de terceiros, recebimento de duplicatas e depósito de cheques (Anexo 10, fls. 49/70);

- valores contabilizados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito nas contas fornecedores TROP/Comexport, caracterizando a formação de passivo fictício (Anexo 11, fls. 72/77);

- valores contabilizados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito nas contas fornecedores CHB Locações e Serviços, caracterizando a formação de passivo fictício (Anexo 12, fls.79/85).

Sobre os valores apurados nos Anexos 4 a 10 e Anexo 12, foi aplicada a alíquota média apurada a partir dos valores declarados na DAPI (Anexo 13, fls. 87), no percentual de 15,38% (quinze vírgula trinta e oito por cento), e sobre os valores apurados no Anexo 11 foi aplicada a alíquota de 12% (doze por cento), conforme demonstrados nos Anexos 1 e 2 (fls. 25 e 27).

O Demonstrativo do crédito tributário encontra-se acostado às fls. 29 e a comprovação da reincidência às fls. 30/33 (telas SICAF).

Instruem os autos ainda as cópias do Livro Razão das contas contábeis relacionadas às irregularidades dos presentes autos (fls. 89/282) e do plano de contas (fls. 284/306, e extratos bancários (fls. 308/420).

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária os sócios - administradores, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21 § 2º, inciso II, da Lei n.º 6.763/75, José Antônio de Souza e Maria Efigênia Costa de Souza, visto que ambos são os gestores, e a empresa responsável pela contabilidade da Autuada, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN e no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 Serconta Serviços Contábeis Ltda.

Da arguição de decadência

A Impugnante argui que o período autuado encontra-se alcançado pela decadência, visto que o lançamento somente foi concluído com a entrega da autuação, ocorrida em 05/01/15, enquanto o prazo decadencial findou-se em 31/12/14, relativo ao exercício de 2009.

Entretanto, tais fatos não se sustentam em face das provas contidas nos autos.

Este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Constata-se que a notificação da intimação do Auto de Infração foi realizada em relação a Coobrigada Serconta Serviços Contábeis Ltda em 19/12/14, conforme Aviso de Recebimento de fls. 15 e a Autuada e seus sócios - administradores,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ora também Coobrigados, foram intimados mediante publicação no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, publicado em 27/12/14 (fls. 16 dos autos).

Cabe destacar que o histórico da notificação do Auto de Infração encontra-se descrito às fls. 994, por ocasião da manifestação fiscal acerca da intempestividade da impugnação.

Trata os arts. 10 e 12 do RPTA das intimações dos atos do PTA, sendo considerada como efetivada a intimação, em se tratando de publicação no diário oficial, a data de sua publicação. Confira-se

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

I - em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento;

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

(...)

III - em se tratando de intimação por meio de publicação no órgão oficial, na data de sua publicação;

IV - em se tratando de intimação por meio de correio eletrônico, no 6º (sexto) dia a contar do envio da mensagem;

V - em se tratando de intimação por meio de publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, na data de sua publicação, considerada como o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da informação no Diário Eletrônico.

(...)

Grifou-se

Assim sendo, no tocante aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/14.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 16/12/14 e que os Sujeitos Passivos foram intimados em 19/12/14 e 27/12/14, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Em sua defesa, a Impugnante alega que “nos lançamentos fiscais da empresa autuada, em função da baixa qualidade dos serviços contábeis, existem erros de lançamentos, mas que tais erros, ensejam a aplicação de penalidade acessória e não imposição de exação fiscal por sonegação”.

Entretanto, a matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

O Decreto 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281 trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

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;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

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

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a 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. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º, do RICMS/02, não se restringe aos casos de saldo credor na conta "Caixa", mas também autoriza a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

A utilização de presunção não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção da Fiscalização.

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

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

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

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:

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.
(Destacou-se).

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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. À Fiscalização cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor na conta “Caixa” ou equivalente e de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

Registre-se que a Autuada foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentos fiscais e contábeis a correção dos lançamentos de transferência de valores entre as contas “Caixa” e “Bancos”, a identificar a origem dos recebimentos e a justificar os lançamentos contábeis (intimação de fls. 04/05). E mais uma vez, a apresentar os documentos que comprovassem as movimentações bancárias (fls. 06/07).

Portanto, poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade e origem dos ingressos na conta “Caixa” 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.

Em sede de impugnação, a Autuada traz as seguintes informações sobre os Anexos do Auto de Infração que descrevem as irregularidades apuradas, conforme se relata a seguir.

Em relação aos anexos 4 a 9, a Impugnante alega que não houve operações comerciais não contabilizadas, o que houve, foi mera movimentação financeira entre suas contas. Afirma que o livro Razão e o extrato de movimentação bancária comprovam a origem dos recursos, com exceção dos itens 5 e 18 do Anexo 4, sendo que esse último terá oportunamente sua origem comprovada no tópico “Trop”. Acosta os documentos de fls. 498/612.

Entretanto os documentos anexados não comprovam a origem dos recursos e são exatamente os mesmos nos quais a Fiscalização se baseou para afirmar que não há comprovação e origem, quais sejam o registro contábil no livro Razão conta “Caixa” e o extrato bancário do respectivo banco.

Os Anexos 4 a 9 relatam lançamentos efetuados entre as contas “Caixa” e “Bancos”, nas quais a Autuada informa tendo como histórico contábil “transf. entre Banco/Caixa interno”, conforme Relatório Fiscal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 4 – relação de valores debitados na conta “Banco Itaú” (entradas) a crédito da conta “Caixa” (saídas) sem comprovação de origem (fls. 35)

As operações relacionadas no Anexo 4 são lançamentos a crédito da conta “Caixa” e a débito da conta Banco Itaú, tendo como histórico contábil “transf. entre Banco/Caixa interno”, sendo que no histórico contábil consta “depósito cheque”.

Os documentos acostados pela Impugnante não comprovam a origem dos recursos, bem como não justificou a entrada dos valores na conta Banco Itaú oriundos de depósitos em cheques, ou seja, de disponibilidades existentes no caixa da empresa (recurso sem origem comprovada).

Ressalte-se que no item 18 do Anexo 4 a Autuada trouxe como justificativa “Recebimento de cliente da TROP para repasse”, ou seja, contabilizado incorretamente como saída de caixa com destino a Bancos e será tratado junto aos Anexos 10, 11 e 12.

- Anexo 5 - ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco Itaú, sem comprovação de origem (fls. 37/39)

O Anexo “5” refere-se a lançamento a débito da conta “Caixa” (entrada de recursos) e a crédito da conta “Bancos” de valores descritos no histórico contábil “transf. entre Banco/Caixa interno”.

Os itens 4 e 19 da Planilha Anexo 5 (fls. 35) foram justificados pela Autuada como “Recebimento do cliente TROP para repasse”, ou seja, encontra-se incorretamente contabilizado como entrada de caixa.

Em sua defesa não apresentou nenhuma comprovação da origem (fls. 538).

Em relação aos valores os quais justifica como “cheque nº...”, cujo valor foi integralmente lançado no caixa, é razoável crer que poderia ter sido emitido para suprimento do caixa. Portanto a contabilização como saída do Banco Itaú e entrada no caixa, estaria correta.

Assim sendo, deve-se excluir da Planilha Anexo 5 (fls. 35/39), os itens 33, 35 e 41.

Os demais valores relacionados no Anexo 5 foram justificados pela Autuada como “parte de cheques” tendo informado os boletos que supostamente comporiam o valor do cheque, e o restante como suprimento de Caixa.

Entretanto não trouxe aos autos os documentos que comprovam as despesas relacionados aos referidos cheques, bem como não comprovou a contabilização das despesas, de modo a afastar a acusação fiscal.

- Anexo 6 - ingresso de valores na conta Banco CEF oriundos de transferência de valores da conta Caixa, sem origem comprovada (fls. 41)

O item 1 da Planilha Anexo 6 (fls. 41) foi justificado pela Autuada como “Recebimento do cliente TROP para repasse”, ou seja, encontra-se incorretamente contabilizado como entrada na conta “Bancos”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O item 2 trata-se de “depósito em cheque”, porém sem comprovação de que a origem do recurso era proveniente de disponibilidades existentes no caixa da empresa (recurso sem origem comprovada).

Os documentos acostados pela Impugnante não comprovam a origem dos recursos, bem como não se justificou a entrada dos valores na conta Banco CEF, oriundos de depósito em cheque.

- Anexo 7 - ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco CEF, sem comprovação de origem (fls. 43)

Trata-se de situação idêntica à do Anexo “5”, ou seja, refere-se a lançamento a débito da conta “Caixa” (entradas de recursos) e a crédito da conta “Bancos CEF”, porém sem comprovação de que a origem do recurso.

Os valores relacionados no Anexo 7 foram justificados pela Autuada como “parte de cheques” tendo informado os boletos que supostamente comporiam o valor do cheque, informando o restante como suprimento de caixa.

Entretanto não trouxe aos autos os documentos que comprovam as despesas relacionados aos referidos cheques, bem como não comprovou a contabilização das despesas, de modo a afastar a acusação fiscal.

- Anexo 8 - ingresso de valores na conta Banco Real oriundos de transferências de valores da conta “Caixa”, sem origem comprovada (fls. 45)

Os valores ingressados na conta “Bancos” advindos do caixa foram justificados pela Autuada como “depósito em cheque”, porém sem comprovação de que a origem do recurso era proveniente de disponibilidades existentes no caixa da empresa (recurso sem origem comprovada).

Os demais valores sequer constam do extrato bancário.

- Anexo 9 - ingresso de valores na conta “Caixa” oriundos da conta bancária da empresa no Banco Real, sem origem comprovada (fls. 47):

Também o valor relacionado neste Anexo não se encontra lançado no extrato bancário do Banco Real, na data da contabilização (01/09/09).

A Impugnante apresenta o extrato bancário (fls. 611) com o lançamento no extrato bancário na data de 08/09/09, com o histórico “cheque compensado”.

Entretanto é sabido que os cheques compensados, por não representarem ingressos efetivos 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.

Assim, se a conta “Caixa” fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (Passivo ou Despesa) e a crédito da conta “Caixa” (Ativo), baixa esta não comprovada pela Impugnante.

Cabe trazer as seguintes informações antes de analisar os anexos 10, 11 e 12.

Valores supostamente vinculados a Serviços de Intermediação de Vendas – “TROP COMEXPORT”

De acordo com a Impugnante, os itens abaixo discriminados, relativos a valores lançados nos Anexos 4, 10, 11 e 12 do Auto de Infração estariam vinculados a serviços de intermediação de vendas, sujeito à incidência exclusiva do ISSQN, prestados à empresa “Trop Companhia de Comércio Exterior”, sediada no estado do Espírito Santo, doravante denominada “TROP” (contrato às fls. 883/889).

A Autuada relata que com relação às movimentações financeiras entre a CHB e TROP foram autuados os seguintes itens:

- Anexo 4 - item 18;
- Anexo 10: itens 1 a 4, 6 a 8, 10, 11, 13, 20, 22 a 26, 28, 30, 32, 34 a 36, 41, 42, 44 a 52, 57 a 63, 80 a 130, 133 a 160, 162 a 171, 173 e 185 a 189, 193 a 195, 201, 202, 204 a 206;
- Anexo 11: itens 8, 9, 11, 13, 15, 16, 18, 19, 20 23, 24, 29, 30, 31, 32, 35, 43, 48, 63, 64, 70, 71, 75, 84, 85, 106, e 107. São erros de contabilização, uma vez que deveriam ter sido contabilizados como recebimento de clientes diversos, no Ativo, não tendo implicado em nenhum tipo de sonegação, conforme esclarecimentos e comprovação das operações por meio de notas fiscais anexas;
- Anexo 12: itens 13,15, 25, 54, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 79, 82, 83, 88, 90, 96 e 115.

Aduz a Impugnante que possui em seu objeto social diversos ramos de atuação que possuem competências tributárias distintas, e que no caso das movimentações denominadas “Conta Trop”, “Débitos a conta de Clientes Trop (entrada)”, “Créditos à conta de Clientes Trop (saída)”, em função da natureza da operação, inserem-se no campo da competência tributária municipal, haja vista serem modalidade de prestação de serviços (agenciamento de venda), tributadas pelo ISSQN.

Alega que o Contrato de Prestação de Serviços de Agenciamento e Pós Venda, firmado com a “TROP” (fls. 883/889), a seguir reproduzido, comprova a prestação de serviços, *verbis*:

“São partes no presente Contrato de Prestação de Serviços de Agenciamento e Pós-Venda, de um lado.

- Trop Companhia de Comércio Exterior, com sede na cidade de Vitória, Estado do Espírito Santo ..., (doravante denominada “TROP”),

e de outro lado,

- CHB Comércio e Indústria Ltda., ... (doravante denominada “CHB”).

Considerando que:

I. A Trop é distribuidora máster, no Brasil, dos equipamentos fabricados pela empresa coreana Hyundai...

II. A CHB, por sua vez, possui instalações, peças e uma equipe comercial e técnica adequada aos padrões definidos pela HYUNDAI para a realização das operações de venda dos equipamentos fabricados pela HYUNDAI na Coréia;

III. A Trop deseja nomear a CHB para atuar como agente de vendas dos equipamentos de construção HYUNDAI no Brasil, (...), ficando também a CHB responsável pelo serviço de entrega técnica e prestação de pós-venda relacionado a tais equipamentos, tudo nos termos deste contrato.

[...]

1.2. A concretização das vendas dos PRODUTOS mediante intermediação da CHB somente se configurará através da elaboração de um pedido de venda a ser encaminhado pela CHB à Trop, contendo os dados do cliente e os tipos e quantidades de PRODUTOS envolvidos.

[...]

2.1. Além de outras obrigações previstas neste Contrato e na legislação aplicável, são obrigações da CHB:

[...]

(b) concretizar a venda dos PRODUTOS aos clientes indicados, amparando a TROP durante todo o processo de venda, por meio do fornecimento de informações precisas sobre o negócio realizado, bem como auxiliando na prévia aferição da idoneidade comercial e financeira do cliente em questão...” (Destacou-se)

Aduz que a Fiscalização estava ciente de que “a empresa autuada prestava serviços de agenciamento de vendas de equipamentos para a “TROP” (empresa vendedora) ” e que já havia lhe esclarecido que “dentre as obrigações do contrato, competia-lhe averiguar a idoneidade financeira dos clientes que iriam comprar os equipamentos da Trop”.

De acordo com seu relato, também já havia sido informado à Fiscalização que “*clientes que não possuíam idoneidade financeira, faziam depósitos nas contas da CHB de valores (a título de garantia), que eram repassados a TROP quando da venda dos equipamentos por esta. Que todas as vendas eram faturadas diretamente entre TROP e comprador, razão lógica da CHB não possuir Notas Fiscais de venda, mesmo porque não era vendedora*”.

Reafirma que todas as operações são de competência do Fisco municipal e que a Fiscalização ignorou todos os esclarecimentos e provas apresentadas e a autuou indevidamente “com base exclusiva nas movimentações financeiras como se fossem operações sujeitas à competência do ICMS”.

Há que se destacar, inicialmente, que a afirmação da Impugnante de que “clientes que não possuíam idoneidade financeira, faziam depósitos nas contas da CHB de valores (a título de garantia), que eram repassados para a TROP quando da venda dos equipamentos por esta” é contraditada pelo próprio contrato por ela citado.

Com efeito, de acordo com o alegado “Contrato de Agenciamento”, a obrigação da Autuada era de amparar a “TROP” durante todo o processo de venda, por meio do fornecimento de informações precisas sobre o negócio realizado, bem como auxiliando na prévia avaliação da idoneidade comercial e financeira do cliente, porém o contrato não faz menção, em momento algum, a recebimento de valores, a título de garantia, de clientes que “não possuíam idoneidade financeira”.

Como bem destaca a Fiscalização para provar a alegação de que os recursos que deram entrada no caixa e Bancos da Empresa são originários de serviços de agenciamento de vendas de equipamentos da Trop, bastaria a empresa apresentar o número de série da máquina vendida, a respectiva nota fiscal de envio da Trop para o adquirente e o nome do adquirente. Entretanto, tendo sido intimada diversas vezes não trouxe as informações.

Importante destacar outras considerações trazidas pela Fiscalização às fls. 1041/1042 dos autos.

Informa a Fiscalização que em fiscalização anterior sobre as operações de importação efetuada pela CHB, que culminou na lavratura do Auto de Infração nº 01.000168808-36, em resposta à intimação fiscal, a Autuada respondeu que todas as operações são finalizadas diretamente entre a TROP e o cliente final e que a CHB não tem conhecimento dos clientes adquirentes das máquinas intermediadas por ela e que é a TROP que emite os respectivos documentos finais e recebe do cliente final ou instituição financeira indicada por este.

Acosta cópia da resposta a intimação fiscal com as informações declaradas pela CHB, às fls. 1049/1062.

Merece destacar ainda que o contrato citado pela Impugnante, apesar de fazer menção a “Serviços de Agenciamento”, possui cláusula remuneratória *sui generis*, indicadora de recebimento de valores por ação de REVENDA de mercadorias e não de mera intermediação, *verbis*:

“... Cláusula Terceira – Da Remuneração

3.1. A remuneração devida à CHB pela prestação dos serviços prevista neste Contrato será a diferença líquida entre o valor efetivamente auferido com a venda dos PRODUTOS e o valor dos PRODUTOS previamente informados pela Trop.

3.1.1. Para fins deste Contrato, considera-se líquido o valor resultante após a subtração de quaisquer tributos incidentes.

3.1.2. Com o intuito de apurar adequadamente a remuneração da CHB, a Trop publicará trimestralmente a tabela de preços para agentes então vigente.

[...]

3.2. A remuneração acima ajustada deverá ser paga por meio de nota fiscal fatura a ser emitida pela CHB com vencimento para, no mínimo, 10 (dez) dias úteis após sua apresentação.

[...]

3.2.2. Não obstante o acima exposto, a remuneração somente será devida após o completo recebimento do pagamento do PRODUTO pela Trop.

3.2.3. O pagamento poderá ser realizado por meio de depósito em conta corrente a ser oportunamente informada pela CHB à Trop, servindo o comprovante de depósito como declaração de quitação da obrigação...”

De acordo com a referida Cláusula, pelo alegado serviço de intermediação, a empresa autuada teria direito a uma remuneração correspondente à diferença líquida entre o valor efetivo da venda e o valor do produto previamente estabelecido pela “TROP”.

Portanto, é fato incontroverso nos autos que a empresa autuada recebia valores (adicionais) de clientes supostamente “agenciados”, que eram registrados em sua escrita contábil a débito (entrada de recursos) das contas “Caixa” e “Bancos”, integrando seu patrimônio.

O recebimento desses recursos, além de ferir um dos princípios da contabilidade, denominado princípio da entidade, que afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, rechaça a afirmação da Impugnante de que as operações objeto da autuação se referem a meros serviços de intermediação.

Com efeito, segundo Plácido e Silva (Vocabulo Jurídico, 17ª edição - Forense - RJ/2000 - pág. 45), agenciador é:

"A pessoa que agencia ou encaminha negócios para outras. É, desse modo, a pessoa que trabalha a comissão ou percentagem sobre as vendas realizadas ou sobre os negócios encaminhados. (...) Num conceito genérico, agenciador é sempre um procurador de negócios alheios, (...) o agenciador pode apresentar-se como um ligador de negócios, pondo em contato as partes interessadas para que se ajustem, conforme

seus interesses, sem que, no entanto, se livre a parte que o incumbiu dessa procura de lhe pagar a devida comissão. Pode receber, nestas condições, o nome de intermediário de negócios." Assim sendo, infere-se que o "agenciador" ou mesmo o "mediateiro" (vocábulo este empregado no mesmo sentido de "intermediário") tem a função de simplesmente aproximar os interessados para a realização do negócio, não intervindo mais depois que o negócio está encaminhado entre os que o vão realizar pessoalmente". (Grifou-se).

Por sua vez, a SLT, em resposta à Consulta de Contribuinte nº 85/95, manifesta o seguinte entendimento sobre a intermediação:

"A mediação consiste na aproximação dos interessados pelo mediateiro (corretor, intermediário) para que aqueles realizem o negócio ou façam o contrato e se tem por cumprida quando as partes que desejam contratar concluem o negócio. Assim, a função do mediateiro, simples intermediário, limita-se a aproximar os clientes, a provocar o seu ajuste, mas sem se responsabilizar para com nenhum e, como não pratica ato de gestão, não tem constas a prestar. Desta forma, deve permanecer à margem do contrato, sem representar quem quer que seja, uma vez que sua intervenção é simplesmente pré-contratual, isto é, aceita o encargo da mediação, transmite-o aos interessados, inteira-se da contraproposta, aproxima as partes e as faz acordar no negócio e se retira." Destacou.

No caso dos autos, a Impugnante não agiu como tal, ou seja, não se limitou a aproximar os clientes, não permaneceu à margem das transações mercantis, o que fica evidenciado, como já afirmado, pelos recebimentos de recursos dos clientes supostamente "agenciados", que foram registrados em sua escrita contábil, passando a integrar o seu patrimônio.

Assim, independentemente da denominação dada ao contrato, deve prevalecer o princípio da essência sobre a forma e, na essência, o que ocorre é que a empresa mineira CHB Comércio e Indústria Ltda, ora autuada, comercializa, por REVENDA, máquinas e equipamentos fabricados pela empresa coreana "Hyundai", que são originalmente importados pela "Trop Companhia de Comércio Exterior", estabelecida em Vitória, estado do Espírito Santo.

Quanto à arguição de que não possui estoque de máquinas e equipamentos, há de se destacar que nesse segmento normalmente não há formação de estoques, a pretexto dos tipos de equipamentos vendidos (equipamentos pesados, especialmente escavadeiras). Geralmente, um ou alguns desses equipamentos ficam em mostruário ou são vendidos de acordo com os dados e especificações técnicas (inclusive fotos) contidas em seus manuais ou em sítios eletrônicos dos fabricantes ou da própria "TROP", no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar que as citadas operações de agenciamento/intermediação entre a CHB e a TROP já foram objetos de autuações anteriores, relativas aos exercícios de 2007 e 2008 e, que este Conselho de Contribuintes se manifestou pela procedência do feito fiscal, uma vez que não ficou comprovado o argumento da Impugnante de que todos os valores por ela recebidos foram integralmente repassados à “TROP”, o que evidenciaria mero trânsito dos recursos por suas contas. Confira-se:

ACÓRDÃO: 21.512/14/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000174297-12

IMPUGNANTE: CHB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

ORIGEM: DFT/COMÉRCIO EXTERIOR/B.HTE

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTAS "CAIXA"/"BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NAS CONTAS "CAIXA", "BANCOS", "ADIANTAMENTO DE VENDAS FUTURAS", DENTRE OUTRAS, O INGRESSO DE RECURSOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DO RICMS/02. (...).

RELATÓRIO

VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2007, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DO RICMS/02, FACE À CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS. EM TERMOS LITERAIS, A IRREGULARIDADE FOI ASSIM NARRADA PELA FISCALIZAÇÃO, NO RELATÓRIO FISCAL ACOSTADO ÀS FLS. 82/87:

(...)

8. EXISTÊNCIA DE ENTRADA DE RECURSOS CONTABILIZADOS NO LIVRO RAZÃO NAS CONTAS 'CAIXA' E 'BANCOS' E LEVADOS A CRÉDITO NA CONTA DE FORNECEDORES: TROP/COMEXPORT CARACTERIZANDO A FORMAÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO CONFORME ANEXO 13 NO VALOR TOTAL DE R\$...

9. EXISTÊNCIA DE SAÍDA DE RECURSOS CONTABILIZADOS NO LIVRO RAZÃO NA CONTA 'BANCOS' E LEVADOS A DÉBITOS NAS CONTAS DE FORNECEDORES, TROP-COMEXPORT SEM A DEVIDA APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS OU DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELOS PAGAMENTOS RELACIONADOS, CONFORME ANEXO 14 NO VALOR TOTAL DE R\$...

10. EXISTÊNCIA DE ENTRADA DE RECURSOS CONTABILIZADOS NO LIVRO RAZÃO NA CONTA ADIANTAMENTO DE SERVIÇOS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFIRMADOS COM OS LANÇAMENTOS DE FATURAMENTO DE SERVIÇOS PAGOS ANTERIORMENTE, SEM A APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS, CONFORME ANEXO 15 NO VALOR TOTAL DE R\$...”

(...)

2. DO MÉRITO:

(...)

ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DA DENOMINAÇÃO DADA AO CONTRATO, DEVE PREVALECER O PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E, NA ESSÊNCIA, O QUE OCORRE É QUE A EMPRESA MINEIRA CHB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., COMERCIALIZA, POR REVENDA, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS FABRICADOS PELA EMPRESA COREANA “HYUNDAI”, QUE SÃO ORIGINALMENTE IMPORTADOS PELA “TROP COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR”, ESTABELECIDADA EM VITÓRIA, ESTADO DO ESPÍRITO SANTO.

(...)

ALÉM DISSO, APESAR DE A MERCADORIA NÃO TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO DA “CHB” (ANTES DA VENDA, POIS A ENTREGA TÉCNICA É FEITA PELA “CHB”, DE ACORDO COM O CONTRATO APRESENTADO), A EXIGÊNCIA DO ICMS, NA REVENDA DO BEM PELA “CHB”, UMA VEZ AFASTADA A ALEGADA INTERMEDIÇÃO, ENCONTRA RESPALDO NO ART. 2º, INCISO VI C/C ART. 3º, INCISO VII E ART. 61, INCISO I, “O” DO RICMS/02 (ALÉM DO ART. 11, I, “C”, DA LC 87/96).

ART. 2º - OCORRE O FATO GERADOR DO IMPOSTO:

(...)

VI - NA SAÍDA DE MERCADORIA, A QUALQUER TÍTULO, INCLUSIVE EM DECORRÊNCIA DE BONIFICAÇÃO, DE ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE, AINDA QUE PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR;

ART. 3º - PARA OS EFEITOS DESTES REGULAMENTO, CONSIDERA-SE:

(...)

VII - EQUIPARADA À SAÍDA A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE DE MERCADORIA OU BEM, OU DE TÍTULO QUE OS REPRESENTA, INCLUSIVE QUANDO ESTES NÃO TRANSITAREM PELO ESTABELECIMENTO.

ART. 61 - O LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO, PARA OS EFEITOS DE COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL, É:

(...)

I - TRATANDO-SE DE MERCADORIA OU BEM:

(...)

O - O DO ESTABELECIMENTO QUE TRANSFIRA A PROPRIEDADE, OU O TÍTULO QUE A REPRESENTA, DE MERCADORIA POR ELE PRODUZIDA OU ADQUIRIDA NO PAÍS E QUE NÃO TENHA POR ELE TRANSITADO.

COMO JÁ AFIRMADO, A CLÁUSULA TERCEIRA DO ALEGADO “CONTRATO DE AGENCIAMENTO” TEM O NÍTIDO PROPÓSITO DE AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ICMS NA FASE DE REVENDA FEITA PELA “CHB”, POIS A REMUNERAÇÃO ESTIPULADA NADA MAIS É QUE A FÓRMULA ADOTADA POR TODA EMPRESA QUE COMERCIALIZA MERCADORIAS, PARA A APURAÇÃO DO VALOR DE VENDA, OU, MAIS PRECISAMENTE, PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

ASSIM, APESAR DE A “TROP” EMITIR A NOTA DE VENDA DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR FINAL, O QUE OCORRE, NA VERDADE, SÃO DUAS OPERAÇÕES: A PRIMEIRA REFERE-SE À VENDA DO EQUIPAMENTO DA “TROP” PARA A “CHB” (PREÇO PREVIAMENTE FIXADO – “TABELA DE PREÇOS PARA AGENTES”), SEM A EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE, COM O INTUITO DE BURLAR A INCIDÊNCIA DO ICMS NA ETAPA SEGUINTE; A SEGUNDA E ÚLTIMA ETAPA É A REVENDA DO BEM AO CONSUMIDOR FINAL, EFETUADA PELA “CHB”.

(...)

DESTACOU-SE

ACÓRDÃO: 21.513/14/3ª

rito: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000179231-56

IMPUGNAÇÃO: 40.010133119-99

IMPUGNANTE: CHB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

RELATÓRIO

VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2008, NOS TERMOS DA PRESUNÇÃO LEGAL PREVISTA NO ART. 49, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DO RICMS/02, FACE À CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS.

EM TERMOS LITERAIS, A IRREGULARIDADE FOI ASSIM NARRADA PELA FISCALIZAÇÃO, NO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 02/03):

(...)

→ ANEXO “9” (FLS. 85/115 E 1.707/1.737):

O ANEXO “9” REFERE-SE A LANÇAMENTOS VINCULADOS A SAÍDAS DE RECURSOS DAS CONTAS “CAIXA” E “BANCOS”, TENDO COMO DESTINATÁRIO O FORNECEDOR “TROP”, SEM A

COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE UMA OBRIGAÇÃO DA EMPRESA COM O CITADO FORNECEDOR, QUE JUSTIFICASSE OS PAGAMENTOS REALIZADOS.

→ ANEXO “10” (FLS. 117/126 E 1.738/1.746):

O ANEXO “10” REFERE-SE A LANÇAMENTOS A DÉBITO DAS CONTAS “BANCOS/CAIXA” (ENTRADA DE RECURSOS) E A CRÉDITO DE CONTA DE “FORNECEDORES” (TROP-COMEXPORT), CARACTERIZANDO A FORMAÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO OU INEXISTENTE.

(...)

2.1.2. ARGUMENTOS ESPECÍFICOS DA IMPUGNANTE – VALORES SUPOSTAMENTE VINCULADOS A SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE VENDAS – “TROP_COMEXPORT”:

DE ACORDO COM A IMPUGNANTE, OS ITENS DISCRIMINADOS A SEGUIR, RELATIVOS A VALORES LANÇADOS NOS ANEXOS “5” A “12” DO AUTO DE INFRAÇÃO ESTARIAM VINCULADOS A SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE VENDAS, SUJEITO À INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISSQN, PRESTADOS À EMPRESA “TROP COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR”, SEDIADA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, DORAVANTE DENOMINADA “TROP_COMEXPORT” OU SIMPLEMENTE “TROP” (CONTRATO ÀS FLS. 1.413/1.419 E 2.534/2.540).

(...)

PORTANTO, É FATO INCONTROVERSO NOS AUTOS QUE A EMPRESA AUTUADA RECEBIA VALORES (ADICIONAIS) DE CLIENTES SUPOSTAMENTE “AGENCIADOS”, QUE ERAM REGISTRADOS EM SUA ESCRITA CONTÁBIL A DÉBITO (ENTRADA DE RECURSOS) DAS CONTAS “CAIXA” E “BANCOS”, INTEGRANDO SEU PATRIMÔNIO.

O RECEBIMENTO DESSES RECURSOS, ALÉM DE FERIR UM DOS PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE, DENOMINADO PRINCÍPIO DA ENTIDADE, QUE AFIRMA A AUTONOMIA PATRIMONIAL E A NECESSIDADE DA DIFERENCIAÇÃO DE UM PATRIMÔNIO PARTICULAR NO UNIVERSO DOS PATRIMÔNIOS EXISTENTES, RECHAÇA A AFIRMAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE AS OPERAÇÕES OBJETO DA AUTUAÇÃO SE REFEREM A MEROS SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO.

(...)

NO CASO DOS AUTOS, A IMPUGNANTE NÃO AGIU COMO TAL, OU SEJA, NÃO SE LIMITOU A APROXIMAR OS CLIENTES, NÃO PERMANECEU À MARGEM DAS TRANSAÇÕES MERCANTIS, O QUE FICA EVIDENCIADO, COMO JÁ AFIRMADO, PELOS RECEBIMENTOS DE RECURSOS DOS CLIENTES SUPOSTAMENTE “AGENCIADOS”, QUE FORAM REGISTRADOS EM SUA ESCRITA CONTÁBIL, PASSANDO A INTEGRAR O SEU PATRIMÔNIO.

CABE REITERAR QUE A GRANDE MAIORIA DAS OPERAÇÕES OCORREU POR MEIO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING)

OU ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA, SENDO, PORTANTO, DIFÍCIL A ACEITAÇÃO DA JUSTIFICATIVA DE RECEBIMENTO DE VALORES POR CONTA DE UMA SUPOSTA INTERMEDIÇÃO, SE OS BENS SÃO COMPRADOS PELAS EMPRESAS DE LEASING DA PRÓPRIA “TROP” OU FINANCIADOS (ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA) POR AGENTES FINANCEIROS.

ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DA DENOMINAÇÃO DADA AO CONTRATO, DEVE PREVALECER O PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E, NA ESSÊNCIA, O QUE OCORRE É QUE A EMPRESA MINEIRA CHB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., COMERCIALIZA, POR REVENDA, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS FABRICADOS PELA EMPRESA COREANA “HYUNDAI”, QUE SÃO ORIGINALMENTE IMPORTADOS PELA “TROP COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR”, ESTABELECIDADA EM VITÓRIA, ESTADO DO ESPÍRITO SANTO.

(...)

(DESTACOU-SE)

Passa-se à análise dos Anexos 10, 11 e 12.

- Anexo 10: valores lançados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito da conta “Clientes a Receber”, provenientes de valores sem comprovação de origem, ou creditados nos extratos bancários como TEF de terceiros, recebimento de duplicatas e depósito de cheques (fls. 49/70)

Refere-se a valores debitados (entradas de recursos) nas contas “Caixa” e “Bancos”, tendo como contrapartida (crédito) a conta “Clientes a Receber”, para os quais não foram apresentadas as notas fiscais correspondentes (recursos sem origem comprovada), ou os valores depositados não guardam relação com os documentos apresentados.

A Impugnante alega que os itens relacionados na planilha Anexo 10 de números 5, 9, 12, 16, 19, 21, 27, 29, 31, 33, 40, 53, 54, 55, 161, 190, 191, 192, 196, 197, 198, 199 e 200 se referem a erros de contabilização, visto que deveriam ter sido contabilizados como recebimento de clientes diversos, no Ativo, não implicando em nenhum tipo de sonegação, conforme esclarecimentos e comprovação das operações por meio de notas fiscais anexas.

Afirma que os itens 65 a 79, 172, 174 a 184 e 207 tratam-se de indenização feita pela Trop em função de serviços de garantia prestados aos clientes da Trop, conforme documentos anexos, que comprovam a origem dos recursos (notas fiscais regularmente emitidas e contabilizadas).

Aduz que a despeito dos valores recebidos serem, muitas vezes menores do que o custo da garantia prestada, tal fato não implica em sonegação, mas tão somente em não exercício dos direitos creditórios (por via judicial) em benefício de uma relação comercial que depende financeiramente.

Com relação aos itens 1 a 4, 6 a 8, 10, 11, 13, 20, 22 a 26, 28, 30, 32, 34 a 36, 41, 42, 44 a 52, 57 a 63, 80 a 130, 133 a 160, 162 a 171, 173 e 185 a 189, 193 a 195, 201, 202, 204 a 206, foram justificados no tópico Trop.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe informar que os documentos acostados pela Impugnante que fazem referência ao Anexo 10 são os de fls. 614/615 e de fls. 801/912.

Ressalte-se que as operações cuja justificativa consta “recebimentos de clientes da Trop, valor repassado posteriormente a Trop”, já foram detalhadamente analisadas em tópico específico, onde ficou caracterizada a omissão de receitas, sujeitas ao ICMS, uma vez que não restou comprovada a afirmação da Impugnante de que se tratava de serviços de intermediação de vendas.

Assim os documentos acostados às fls. 822, 836/838, 840/841, 846/876 e 882, não comprovam a origem dos recursos, por se tratar de notas fiscais da TROP/BMC.

Também não faz prova as notas fiscais apresentadas, cujos valores que foram recebidos não guardam relação com o valor delas constante. São os itens 9, 16, 21, 27, 29, 33, 43, 52, 53, 54, 55, 190, 191, 192, 196 a 200. A nota fiscal apresentada para comprovar o item 31 encontra-se cancelada.

Entretanto, os seguintes itens relacionados no Anexo 10 devem ser excluídos das exigências fiscais, visto que os documentos apresentados comprovam a origem dos recursos entrados nos Bancos, provenientes da conta “Clientes a Receber”:

- item 05 - fls. 823 - NF de venda para Flávio José Lúcio no valor de R\$ 2.800,00 (dois mil e oitocentos reais);
- item 12 - fls. 825 - NF de venda para KCC Com. de Equipamentos e Máquinas no valor de R\$ 678,00 (seiscentos e setenta e oito reais);
- item 14 - fls. 826 - NF de venda para VMac Terraplanagem Ltda no valor de R\$ 679,00 (seiscentos e setenta e nove reais);
- item 19 - fls. 828 - NF de venda Geraldo Soares Louzada, no valor de R\$ 44,00 (quarenta e quatro reais);
- item 31 - fls. 832 - NF de venda para Trimak Engenharia, no valor de R\$ 44,00 (quarenta e quatro reais);
- item 40 - extratos bancários das contas do Banco Itaú - Ag. 1429 - transferência entre contas de mesma titularidade C/C 5546-8 para C/C 3342-4 (fls. 834/835).

As demais exigências encontram-se corretas.

- **Anexo 11: valores contabilizados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito nas contas fornecedores TROP/Comexport, caracterizando a formação de passivo fictício (fls. 72/77)**

O Anexo 11 refere-se a lançamentos a débito das contas “Bancos/Caixa” (entrada de recursos) e a crédito de conta de “Fornecedores” (TROP-COMEXPORT), caracterizando a formação de passivo fictício ou inexistente.

A própria Impugnante reconhece que houve erro de contabilização nos itens 8, 9, 11, 13, 15, 16, 18, 19, 20, 23, 24, 29, 30, 31, 32, 35, 43, 48, 63, 64, 70, 71, 75, 84,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

85, 106, e 107 do Anexo 11, uma vez que deveriam ter sido contabilizados como recebimento de clientes diversos, no Ativo.

Entende que tal erro não implica em nenhum tipo de sonegação, conforme esclarecimentos e comprovação das operações por meio de notas fiscais anexas.

Afirma que para os itens 28 e 80 foi feito ajustes de contas tendo em vista os vários erros de contabilização cometidos e para os demais itens, foram justificados no tópico TROP.

Entretanto, o recebimento de recursos nas contas “Caixa/Bancos” deveria ter como contrapartida (crédito) a conta “Clientes”, no caso de serviços prestados ou vendas realizadas, ou uma conta de “Empréstimos”, por exemplo, se o recurso tivesse origem em um empréstimo contraído.

Porém, no caso em análise foi creditada a conta “Fornecedores” (Trop), que não gera entrada de recursos, pois esta conta é creditada, via de regra, quando se efetua uma compra a prazo do fornecedor, hipótese em que a conta debitada deve ser “Mercadorias/Estoques” e não “Bancos/Caixa”

Os itens do Anexo 11, os quais a Impugnante alega que houve erro de contabilização itens 35, 43, 48, 63, 64, 70, 71, 75, 84, 85, 106, e 107, notas fiscais acostadas às fls. 616/628 são notas fiscais da CHB relativas à prestação de serviços, recebimento de comissões da TROP, e vendas realizadas que deveriam ter sido contabilizados como recebimento de clientes diversos, no Ativo.

As notas fiscais acostadas às fls. 629/653 (itens 79, 100, 103, 38, 61, 102, 89, 92, 101,81, 96 a 99, 95, 91 a 94, 74, 90, 88, 86, 87, 83, 78, 76, 77,82, 60, 72, 59, 66, 52, 54, 55, 56, 65, 51, 53, 57, 58, 68, 69, 73, 49, 50, 62, 47, 45, 46, 39, 42, 44, 34, 40, 41, 37, 36, 21, 26, 33) e às fls. 924 (itens 2 e 4) do Anexo 11, são vendas realizadas pela BMC Brasil Máquinas Const. Ind. e Comércio Ltda e pela Trop Comércio Exterior Ltda.

Às fls. 925/936, encontram-se notas fiscais com valores incorretamente lançados na conta 2.1.1.01.317 “Fornecedores” (TROP-COMEXPORT), caracterizando a formação de passivo fictício ou inexistente.

Assim sendo, além da contabilização incorreta, caracterizando a formação de passivo fictício ou inexistente, as operações com a Trop são fontes caracterizadoras de omissão de receitas sujeitas ao ICMS, uma vez não comprovada a afirmação de que se tratava de serviços de intermediação de vendas.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, em conformidade com a previsão expressa do art. 281 do Decreto 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, e do art. § 3º do art. 194 do RICMS/02, que dispõe que caracteriza como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações já pagas.

- Anexo 12: valores contabilizados nas contas contábeis “Caixa” e “Bancos” a contrapartida de crédito nas contas fornecedores CHB Locações e Serviços, caracterizando a formação de passivo fictício (fls.79/85)

O Anexo 12 refere-se a lançamentos a débito das contas “Bancos/Caixa” (entrada de recursos) e a crédito de conta 2.1.1.10.011 – Empréstimos – CHB Locações e Serviços, caracterizando a formação de passivo fictício ou inexistente.

A Impugnante afirma que todos os itens (salvo itens 13, 15, 25, 54, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 79, 82, 83, 88, 90, 96 e 115) foram erros de contabilização. Reconhece que são recebimentos de clientes diversos, que deveriam ter sido contabilizados na conta Clientes do Ativo, e que tal erro, não implicou em nenhum tipo de sonegação, conforme demonstrado pelas notas fiscais que comprovam as operações.

Quanto aos itens 13, 15, 25, 54, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 79, 82, 83, 88, 90, 96 e 115, a Impugnante alega que se referem a erros de contabilização, visto que deveria ter sido contabilizado como Clientes Tropic para repasse.

Entretanto, como já explanado no item anterior, o recebimento de recursos nas contas “Caixa/Bancos” deveria ter como contrapartida (crédito) a conta “Clientes”, no caso de serviços prestados ou vendas realizadas. Porém, foi creditada a conta 2.1.1.10.011 – Empréstimos – CHB Locações e Serviços, que não gera entrada de recursos, pois essa conta é creditada, via de regra, quando se efetua a aquisição de um empréstimo, o que não é o caso.

Os documentos acostados pela Impugnante às fls. 687/796, para comprovar a origem dos recursos se referem a vendas da CHB Comércio e Indústria para diversos clientes, inclusive a CHB Locações.

Assim sendo, além da contabilização incorreta, caracterizando a formação de passivo fictício ou inexistente, as operações com a Tropic são fontes caracterizadoras de omissão receitas sujeitas ao ICMS, uma vez não comprovada a afirmação de que se tratava de serviços de intermediação de vendas.

Como bem destaca a Fiscalização os lançamentos apurados nos Anexos 11 e 12 tratam-se de manobras contábeis. Por ocasião dos recebimentos de valores contabilizados nas Contas “Caixa” e “Bancos” referentes a clientes deveriam ter como contrapartida o crédito da Conta “Clientes a Receber”, uma vez que as notas fiscais de vendas e serviços emitidas pela empresa são lançadas a débito na Conta “Clientes a Receber” tendo como contrapartida a rubrica Receitas de Vendas ou Receitas de Serviços.

No entanto, a Autuada, ferindo princípios contábeis, ao receber valores em pagamento de serviços já executados, lança como contrapartida a Conta “Fornecedores” – Tropic. Dessa forma, ao mesmo tempo que recebe valores, aumenta o seu passivo, ou seja recebe valores e em contrapartida aumenta sua dívida com a Tropic, caracterizando, portanto, a formação de passivo fictício.

Das penalidades aplicadas

Além das exigências do ICMS e a da multa de revalidação, exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, majorada em 100% (cem por cento) pela reincidência, nos termos art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à penalidade isolada aplicada a Impugnante alega que não há fundamentação fática capaz de justificar a reincidência, visto que não foi juntado aos autos cópia dos Autos de Infração paradigma, e que não foi incluída a fundamentação legal para a aplicação da multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo.

Entretanto tais alegações não se sustentam.

A Multa Isolada aplicada decorre da previsão legal constante do art. 55, inciso II alínea “a” da Lei nº 6.763/75, conforme informado no campo penalidade do Auto de Infração (fls. 11) e no relatório fiscal de fls. (21), no qual encontra-se demonstrado o cálculo da multa isolada e a respectiva reincidência:

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;

A Multa Isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão da reincidência, nos termos do nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cujas penalidades sejam idênticas àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se).

Não procede a alegação de que o Auto de Infração não demonstra a identidade entre as infrações.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 22), a reincidência foi constatada conforme PTAs:

- 04.002090391-60, quitado em 08/12/07, aplicável a 01/01/08 a 31/12/12,
- 04.002123774-45 quitado em 13/11/08, aplicável a 01/12/08 a 30/11/13.

Consta das fls. 30/33 dos autos as telas de consulta ao SICAF, comprovando que a penalidade aplicada nos referidos PTAs foi a penalidade capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Não procede a alegação de que não há majoração da multa isolada em razão das penalidades consideradas como precedentes terem sido quitadas há mais de cinco anos, considerando-se a data da intimação do Auto de Infração.

A caracterização da reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, relativamente à infração anterior.

Assim, a data a ser considerada é a data da prática da nova infração e não a data do lançamento, como quer fazer crer a Impugnante. No caso dos autos a nova infração ocorreu no exercício de 2009, portanto, dentro do prazo de cinco anos em relação ao reconhecimento da infração anterior (2007 e 2008).

Portanto, correta a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", bem como a majoração em 100% (cem por cento) aplicável a todo o período atuado.

Da Sujeição Passiva

A inclusão dos sócios administradores como responsáveis coobrigados pelo crédito tributário ora discutido, baseou-se na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21 § 2º, inciso II, da Lei n.º 6763/75.

Do CTN:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da Lei 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.

(Grifou-se)

Importante ressaltar que não há dúvidas quanto à condição de administradores dos sócios, José Antônio de Souza e Maria Efigênia Costa de Souza, visto que ambos são os gestores, conforme se comprova pela Sétima Alteração do Contrato Social, fls. 441/443.

Em sua defesa a Autuada aduz que não há qualquer argumento fático relatando qualquer ato praticado pelos sócios com excesso de poderes ou desrespeitando a lei ou contrato social.

No entanto, a simulação de registros contábeis para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (saídas de mercadorias desacobertas 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, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE. (GRIFOU-SE).

No mesmo sentido, o TJ/RS nos embargos infringentes nº. 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE. (GRIFOU-SE).

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº. 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

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

A inclusão da empresa de contabilidade no polo passivo da obrigação tributária tem como fundamento legal o dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do CTN e no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

O CTN prevê em seu art. 121, parágrafo único, inciso II 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.

O art. 124, inciso II do CTN prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em

questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Destaques acrescidos).

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

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

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

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

Reitere-se que o ato praticado pela empresa de contabilidade não se refere a um mero erro contábil ou imperícia e sim, de registros contábeis simulados, de sua exclusiva responsabilidade, que não encontram respaldo na legislação contábil e tributária, fato de seu inteiro conhecimento.

Vale aqui mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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

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

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

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

ITG 2000 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Formalidades da escrituração contábil

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

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

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

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

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

7 . O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

8. A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

(Destaques acrescentados)

Constatou a Fiscalização que o contador registrou operações de suprimento de caixa com recursos que, inegavelmente não se prestam para tal fim, tais como: cheques compensados, sem que houvesse o lançamento correspondente das despesas efetuadas na mesma data e de valores equivalentes, bem como realizou contabilização

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de valores recebidos nos Bancos a contrapartida de contas de Fornecedores, sendo que na realidade deveriam ter sido contabilizados como Recebimento de Clientes, caracterizando passivo fictício.

Além disso, também supriu o caixa com recursos inexistentes, como fica claramente demonstrado na planilha Anexo 8, na qual consta diversos lançamentos a débito da conta “Caixa”, supostamente proveniente de bancos, sem correspondência no extrato bancário (lançamentos simulados), lançamentos estes em desacordo com as regras de escrituração contábil e à margem dos princípios contábeis geralmente aceitos.

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

Também não lhe socorre o argumento de que a Serconta Serviços Contábeis Ltda não é escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

Esclarece a Fiscalização que a informação constante no cadastro estadual é de que a referida empresa é responsável pela guarda dos livros fiscais, conforme consta da fls. 447 dos autos.

Correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios - administradores da empresa autuada, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 135, III do CTN e da empresa prestadora de serviço de contabilidade, com base no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, excluindo-se as exigências relativas aos itens 33, 35 e 41 do Anexo 5 e aos itens 05, 12, 14, 19, 31 e 40 do Anexo 10, nos termos do parecer da assessoria do CC/MG. Vencidas, em parte, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgavam improcedente, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.148/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000251875-01
Impugnação: 40.010137841-45
Impugnante: CHB Comércio e Indústria Ltda
IE: 183580002.00-38
Coobrigados: José Antônio de Souza
CPF: 137.665.626-49
Maria Efigênia Costa de Souza
CPF: 327.040.546-49
Serconta Serviços Contábeis Ltda
CNPJ: 16.755696/0001-04
Proc. S. Passivo: Fabrício Pereira de Magalhães/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside na consideração da data da intimação para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2009, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa Equivalente”, presunção autorizada pelo art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e isolada previstas na Lei n.º 6.763/75 respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) pela constatação de reincidência, nos termos art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, a divergência entre este voto e a decisão majoritária não se encontra na questão do mérito propriamente dito, mas na ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores atuados.

Nesse sentido, a Impugnante afirma que todo o crédito tributário exigido pelo Fisco encontra-se atingido pelo instituto da decadência, aplicando tanto o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, quanto o disposto no inciso I do art.

173 do mesmo diploma legal, uma vez que a efetiva ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 05 de janeiro de 2015 e as exigências são do exercício de 2009.

Cabe salientar que os fatos geradores são de 2009 e que o Fisco efetuou a intimação dos autos por dois meios: via postal, pelo qual a ora Impugnante teve ciência no dia 05 de janeiro de 2015, e via edital, sendo considerada efetivada no dia 27 de dezembro de 2014 (fl. 16), nos termos do inciso III do art. 12 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

A Impugnante alega que a modalidade de intimação por publicação (edital) é restrita às hipóteses previstas no § 1º do art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que não correspondem ao presente caso. Conclui, então, que se mostra inválida a intimação por edital, uma vez que não se encontra em local ignorado, incerto ou inacessível.

O Fisco afirma que, nos termos do artigo citado pela Impugnante, art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a seguir transcrito, a modalidade de intimação (pessoal, via postal ou publicação) é definida a critério da Fazenda Pública Estadual, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 2º É facultado ao interessado receber as intimações relativas ao PTA por meio de correio eletrônico, hipótese em que deverá deixar expressa a opção e informar o endereço, inclusive as alterações posteriores

Entretanto, o entendimento prevalecente neste Órgão é o de que a intimação por meio de publicação no órgão oficial será feita quando presente alguma das hipóteses do citado § 1º. Portanto, no presente caso, entende-se que a publicação não surtiu efeito, uma vez que o Fisco não teve dificuldades para intimá-la por via postal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, mesmo que se considere ser uma opção do Fisco a forma de intimação, no caso em tela verifica-se que a opção primeira foi feita pela intimação pessoal, acatando-se a ordem de prevalência. Isto porque a documentação juntada pelo próprio Fisco apresentada nos autos logo após o Auto de Infração dá conta de que a postagem se efetivou antes da publicação. Some-se, ainda, que o dia 27 de dezembro de 2014 foi um sábado e, como é sabido, o Diário Oficial do Estado datado de sábado, em verdade, circula na segunda-feira seguinte.

Frise-se, pela importância, que todas as demais intimações feitas pelo Fisco à Impugnante, não foram feitas por edital.

Além disso, a publicação no dia 27 de dezembro de 2014 também não pode ser considerada efetivada porque os documentos, inclusive o próprio Auto de Infração, não foram de conhecimento do contribuinte nesta data. Portanto, se considerar como data da intimação o dia 27 de dezembro, na verdade, significa dizer que se está dando um prazo menor ao contribuinte para se defender, pois este só pode fazê-lo quando conhece a imputação fiscal.

No caso de intimação por via postal, considera-se efetivada no momento do recebimento, ou, caso não conste do recibo a assinatura ou a data do recebimento, no décimo primeiro dia da postagem, conforme art. 12, inciso II, alíneas "a" e "b" do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

.....

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

b) no 11º (décimo primeiro) dia a contar do dia em que foi postado o documento caso no recibo não conste a data de seu recebimento;

.....

No caso, pela via postal, a Impugnante foi intimada em 05 de janeiro de 2015, data de recebimento do Auto de Infração constante no Aviso de Recebimento.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período de 2009, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2015.

Tendo a Impugnante sido intimada por via postal apenas em 05 de janeiro de 2015, operou-se a decadência para o período autuado relativo ao ano de 2009 (irregularidades de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal), em face do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, já que o prazo para que a Fazenda Pública Estadual constituísse o crédito tributário relativo a esse exercício expirou em 31 de dezembro de 2014.

Importa registrar que este Conselho, apreciando matéria semelhante, assim se manifestou nos Acórdãos n.ºs 19.627/10/3ª e 19.628/10/3ª:

O DISPOSTO NO *CAPUT*, APARENTEMENTE AUTORIZA A FAZENDA PÚBLICA A ADOTAR A FORMA DE INTIMAÇÃO QUE MAIS LHE CONVIR, AO UTILIZAR A EXPRESSÃO "A CRITÉRIO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL".

OCORRE, NO ENTANTO, QUE O DISPOSTO NO § 1º FUNCIONA COMO REDUTOR DA AUTORIZAÇÃO CONCEDIDA NO *CAPUT*, AO AFIRMAR QUE A "INTIMAÇÃO SERÁ REALIZADA MEDIANTE PUBLICAÇÃO NO ÓRGÃO OFICIAL" QUANDO O DESTINATÁRIO SE ENCONTRAR EM LOCAL IGNORADO, INCERTO OU INACESSÍVEL OU AUSENTE DO TERRITÓRIO DO ESTADO, OU QUANDO NÃO FOR POSSÍVEL A INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL, INCLUSIVE NA HIPÓTESE DE DEVOLUÇÃO PELO CORREIO.

ASSIM, RESTA CLARO QUE AS DUAS PRIMEIRAS MODALIDADES DE INTIMAÇÃO DEVEM PRECEDER A VIA DO EDITAL."

Mais recentemente o Acórdão n.º 20.668/15/2ª também consagrou a tese desenvolvida no presente voto, a saber:

CRÉDITO DE ICMS – DECADÊNCIA. VERIFICA-SE QUE, NO MOMENTO DA INTIMAÇÃO DO LANÇAMENTO CONSTANTE NO AUTO DE INFRAÇÃO ORA ANALISADO, SE ENCONTRAVA DECAÍDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AOS FATOS GERADORES NELE CONSTANTES. EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DE DECADÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NO QUE TANGE ÀS IMPUTAÇÕES FISCAIS DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL E DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE NOTAS FISCAIS FALSAS E INIDÔNEAS/IDEOLOGICAMENTE FALSA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/ DOCUMENTO FISCAL – IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO, REALIZADA NO EXERCÍCIO DE 2011, PARA A APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VII, ALÍNEA "A" DA LEI N.º 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Destaque-se que a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.668/15/2ª foi submetida à reanálise da Câmara Especial, mas foi integralmente mantida conforme Acórdão n.º 4.435/15/CE, prevalecendo o entendimento nela expresso.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2016.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**