

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.271/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000378215-70  
Impugnação: 40.010139703-48, 40.010139704-29 (Coob.), 40.010139705-93 (Coob.)  
Impugnante: INMECO Indústria Mecânica Oliveira Ltda  
IE: 067109261.00-80  
Elvison Coimbra Ribeiro (Coob.)  
CPF: 045.008.196-65  
Iracly Antunes Parreiras (Coob.)  
CPF: 108.517.986-91  
Proc. S. Passivo: José Anchieta da Silva/Outro(s), Daniane Fernandes Guimarães  
Origem: DF/Betim

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária. Fundamentação: contabilista – art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN; administrador – art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora e diferença de saldo final de exercício, oriundo do 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, § 2º da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a" do inciso II do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março a dezembro de 2011, apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi anulado após recomposição do caixa para exclusão dos recursos sem comprovação de origem, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

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

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 92/169 e acosta os documentos de fls. 113/284.

Também apresentam impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, os Coobrigados Iracy Antunes Parreiras, às fls. 286/300 e Elvison Coimbra Ribeiro, às fls. 306/321.

Requerem a procedência das impugnações.

O Coobrigado contabilista Maurílio de Souza Diniz, apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 326/339 e às fls. 367/373. Acosta documentos de fls. 348/363.

Requer a sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária em razão de não ser mais o contador responsável pela escrituração contábil da Autuada no período da autuação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 490/495, excluindo as exigências relativas aos valores relacionados na planilha Anexo 4 “Valores classificados a débito da conta Caixa – origem e aplicação de recursos não comprovados”, nos itens 1, 2, e 4 a 27, para os quais foram apresentados comprovantes da entrada efetiva dos recursos.

Na oportunidade exclui o contador Maurílio de Souza Diniz do polo passivo da obrigação tributária por restar comprovado que não era o responsável pela escrituração contábil da Autuada durante o exercício de 2011. Em razão disso, retificou o período de responsabilização do contador Elvison Coimbra Ribeiro para janeiro a outubro de 2011.

Acosta novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) às fls. 496 dos autos.

Regulamente cientificada, a Autuada comparece às fls. 508/509, reiterando os termos da inicial e acrescenta que a ausência de fundamentação, impede a compreensão do critério utilizado pela Fiscalização ao retificar parte e não a integralidade do Auto de Infração, o que acarretaria a sua nulidade.

Os demais Sujeitos Passivos também foram cientificados sobre a retificação, sendo que os Coobrigados Elvison Coimbra Ribeiro e Iracy Antunes Parreiras, comparecem aos autos às fls. 514 e 516, respectivamente, para reiterar os termos de suas impugnações iniciais.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 517/544, refuta as alegações da Defesa. Requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 566/586, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 490/496.

**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.

**Da Preliminar**

Os Impugnantes alegam que o Auto de Infração é nulo porque se encontra amparado unicamente em presunção, ou seja, não possui previsão legal.

Alega que o saldo credor na conta “Caixa” identificado pela Fiscalização é decorrente de mero equívoco, visto que na verdade correspondiam a “transferências eletrônicas efetuadas para pagamento de fornecedores ou despesas diversas, não suprimento de caixa”.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A matéria em questão encontra-se respaldada na legislação tributária federal e mineira.

No âmbito estadual, dispõe o art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 e o art. 194, § 3º do RICMS/02:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou 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 desacobertas de documento fiscal. (Grifou-se)

Já a legislação federal assim trata a omissão de receitas:

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

Omissão de Receita

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.

(Grifou-se)

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da 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 desacobertas de documento fiscal.

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, qual seja existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa".

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 demonstra decisões adiante:

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, PRODUIR 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 NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

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*".

Saliente-se que foi oportunizado à Autuada, no momento da ação fiscal, apresentar os extratos bancários, que subsidiaram os lançamentos no livro Razão, bem como vincular as transferências bancárias, os pagamentos de fornecedores ou outros débitos nos extratos bancários, classificados como suprimento de caixa, à respectiva baixa na mesma data e valor, bem como apresentar os comprovantes do efetivo ingresso de recurso no caixa da Empresa, decorrente de tais operações.

Entretanto, a Autuada não apresentou qualquer documentação que pudesse comprovar as entradas de recursos no caixa.

Apenas em sede de impugnação é que acostou os documentos de fls. 176/284, que foram devidamente analisados pela Fiscalização, tendo resultado na reformulação do crédito tributário, mediante as exclusões relacionadas no Termo de Rerratificação de fls. 490/491.

Assim, em relação à parcela de lançamentos em que a Autuada não trouxe aos autos a comprovação do efetivo ingresso dos recursos na conta "*Caixa*", corretamente agiu a Fiscalização em lançar mão da presunção legal acima e em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertadas de documentação fiscal.

Poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, sendo que as questões fáticas serão tratadas no momento oportuno.

Quanto à retificação do lançamento fiscal, cabe esclarecer que a revisão do lançamento está prevista no art. 149 do CTN, c/c com ao art. 120 do RPTA. Veja-se os citados dispositivos legais:

### CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

### RPTA

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(...)

(Grifou-se)

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que a Fiscalização, depois de recebida a impugnação, tendo acatado parte das alegações da Contribuinte, bem como os documentos apresentados, reformulou o crédito tributário e abriu o prazo previsto no § 2º, visto que a reformulação resultou em redução do valor a ser exigido.

Destaque-se ainda que no Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 490/496) foram relacionados os lançamentos que foram acatados e observado que “essas exclusões foram efetuadas uma vez comprovadas que os suprimentos indevidos correspondentes a cada uma delas foram efetivamente objeto de retificação contábil na conta “Caixa”.

Portanto, não prospera o argumento da Autuada de que não houve fundamentação para o acatamento de alguns lançamentos, não se caracterizando qualquer nulidade no lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de março a dezembro de 2011,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apurada mediante a constatação de que a conta “Caixa” apresentou saldo credor e que o saldo final do exercício foi anulado após recomposição do caixa para exclusão dos recursos sem comprovação de origem, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

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

Instruem os autos o Relatório Fiscal de fls. 51/57, o Anexo 2 – Suprimento de caixa indevido (fls. 59), o Anexo 3 – Recomposição da conta Caixa (fls. 61), o Anexo 4 – Valores classificados a débito da conta “Caixa” – origem e aplicação de recursos não comprovados (fls. 63), e o Anexo 5 – Demonstrativo do crédito tributário (fls. 65) e também a cópia do livro Razão Caixa 2011 – SPED na mídia de fls. 66.

Foram incluídos como Coobrigados a administradora Iracy Antunes Parreiras e os contadores Maurílio de Souza Diniz e Elvison Coimbra Ribeiro, sendo o primeiro excluído, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 490/491 dos autos.

Mediante análise do livro Razão, transmitido pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, a Fiscalização constatou ingressos de recursos na conta Caixa, provenientes de transferências bancárias (TED e DOC).

Considerando que as operações eletrônicas (DOC/TED), não se prestam ao suprimento do caixa, visto que são transferências entre contas bancárias, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro, contabiliza-se as transferências eletrônicas na conta “Caixa” e a crédito na conta “Bancos” e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (tais como pagamento de despesas, fornecedores, dentre outros), creditando a conta “Caixa”, debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

A Autuada foi intimada reiteradas vezes a apresentar os extratos bancários (intimações de fls. 11/14) e a apresentar os comprovantes da origem e aplicação dos recursos supostamente ingressados no caixa, e ainda, a vincular os valores lançados como “transferências interbancárias, pagamento de fornecedores ou outros débitos bancários”, à respectiva baixa na mesma data e valor na conta “Caixa” (intimações de fls.17/20 e 29/34).

Entretanto, a Autuada se limitou a responder que “os extratos bancários não são previstos em lei como livros e/ou documentos de guarda obrigatória” e “por não estar obrigada a manter os referidos relatórios em arquivo (...), a INMECO não adota por procedimento a impressão nem o arquivamento de tais registros”.

Contudo, tal entendimento é equivocado.

Conforme previsto na legislação tributária, são obrigações do contribuinte, previstas na Lei nº 6.736/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária;

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte; (grifou-se).

Durante o procedimento de fiscalização, quando identificada a necessidade de apresentação de outros documentos, a Fiscalização intimará o contribuinte a apresentá-los, podendo inclusive ser requisitados de forma verbal, e não sendo entregue, a autoridade fiscal intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, conforme preceitua os arts. 190 e 193 do RICMS/02:

Art. 190 - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando. (Grifou-se).

(...)

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:

I - se os livros, meios eletrônicos e os documentos não forem exibidos após requisição verbal, a autoridade que os tenha exigido intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exibi-los no prazo definido na intimação;

II - a intimação será feita em, no mínimo, 2 (duas) vias, ficando uma delas com o contribuinte, ou com o seu representante, e a outra, em poder da autoridade fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - na via pertencente à autoridade fiscal, o contribuinte ou o seu representante aporão "ciente" e, na hipótese de recusa, esta deverá ser certificada na referida via.

Disciplina o RICMS/02 que "as pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização".

Ressalte-se que os extratos bancários são documentos contábeis, visto que imprescindíveis às conciliações bancárias na apuração do saldo real da conta Bancos, assim, obrigatoriamente devem ser apresentados à Fiscalização quando solicitados, a teor do art. 50 e do art. 204 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

(...)

II - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

Art. 204 - Os livros, meios eletrônicos e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória ao Fisco.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras, é clara a importância dos extratos bancários para as conciliações bancárias e conseqüentemente para as análises contábeis, como segue:

#### d) Conciliações bancárias

Para todas as contas bancárias, um aspecto de controle muito importante (que muitas vezes afeta o saldo respectivo no balanço) é que devem ser feitas conciliações bancárias periodicamente, particularmente na data do Balanço. Essas conciliações entre os saldos de contabilidade com os extratos bancários permitem a identificação das pendências existentes para sua contabilização ainda dentro do período. Isso ocorre normalmente com avisos bancários de despesas debitadas pelo banco, mas ainda não registradas pela empresa, com avisos de cobranças efetuadas pelo banco e ainda não contabilizadas, e com outros itens. (2010, p. 51).

(Destacou-se).

Ressalte-se que tais documentos que lastreiam lançamentos contábeis devem ser mantidos, na forma e nos prazos previstos na legislação, bem como exibi-los ou entregá-los à Fiscalização, quando exigido em lei ou quando solicitado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação às intimações nº 29 EC/2015 e nº 30 EC/2015, respondeu a Impugnante que os lançamentos contábeis registrados a débito da conta “Caixa”, apresentam lançamentos subsequentes de iguais valores, realizados a crédito da mesma conta e que tais operações se referem a transferências interbancárias, sendo uma parte significativa realizada entre contas de sua titularidade. Informa que o lançamento posterior credita a conta “Caixa” e debita a conta “Banco/Aplicações Financeiras/Mútuo/Empréstimos” ou ainda sai do caixa e ingressa na respectiva conta “Banco”.

Conforme informa a Fiscalização no Relatório Fiscal (fls. 55), os esclarecimentos prestados pela Contribuinte não condizem com a escrituração efetuada por ela. Informa que os valores ingressados na conta “Caixa” tiveram como origem a conta contábil 21308003 – Bocaiúva Participações e não a conta Bancos-Aplicação Financeira conforme afirmado pela Autuada. Assim sendo, se realmente se trata de empréstimo contraído junto à Bocaiúva Participações, deverá apresentar comprovante de transferência eletrônica da remetente para a conta bancária da INMECO.

Quanto às afirmativas da Autuada sobre a transferência de valores entre contas de sua titularidade do Banco Sofisa para o Banco Itaú, deveria ter sido efetuado o lançamento creditando o caixa e debitando o Banco Itaú, o que não ocorreu.

Diante de tais constatações, a Fiscalização considerou os recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertas de documentação fiscal.

Em sua defesa, a Impugnante/Atuada alega que a Fiscalização observou a existência de diversos lançamentos contábeis sob a rubrica “suprimento de caixa”, e que, ainda que tenha sido registrado como suprimento de caixa, na verdade correspondeu à retirada de valores das contas Bancos, que ao invés de transitarem automaticamente e apenas da respectiva conta Banco para a correspondente conta de despesa ou outra conta Banco, conforme o caso, passaram pela conta “Caixa”.

Aduz que o procedimento não é irregular, uma vez que se tratava apenas de procedimento de parametrização adotado à época pela Impugnante.

De fato, não é irregular o procedimento de contabilizar todos os valores na conta “Caixa”. Entretanto, da mesma forma que se debitou o caixa com o valor advindo das transferências, deve-se creditar a mesma conta “Caixa” com o valor equivalente e na mesma data, transferindo assim o lançamento para a respectiva conta de despesa.

E foi exatamente isso, que a Fiscalização verificou, não tendo encontrado o lançamento em contrapartida.

Argumenta, ainda que, somente amparado no SPED Contábil, a Fiscalização presumiu que teriam sido realizadas vendas desacobertas no montante que corresponde a venda de aproximadamente 200 (duzentas) caçambas para caminhões, sendo que sequer possuía, à época, estoque de insumos (aço), suficiente para a fabricação de tantas caçambas.

Responde a Fiscalização que lhe compete definir qual o trabalho tecnicamente idôneo será utilizado para apurar ou não a existência de sonegação fiscal, sendo a constatação de saldo credor de caixa uma das técnicas previstas na legislação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(art. 194, § 3º do RICMS/02). Uma vez caracterizada a saída desacoberta por presunção legal, pouco importa que tenha o contribuinte adquirido seus insumos lastreados em documentos fiscais ou não (sem nota fiscal de entrada).

O procedimento adotado pela Fiscalização encontra-se previsto no art. 194 do RICMS/02, conforme se verifica:

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;

Registre-se que os valores utilizados para apuração do crédito tributário devido foram obtidos, exclusivamente, com base nos arquivos eletrônicos SPED contábil transmitidos pela Contribuinte. Não existem valores presumidos, sendo que o resultado apurado é consequência da recomposição dos saldos mensais da conta “Caixa”, conta do Ativo de natureza devedora, que passou a apresentar saldos credores, conforme demonstrado na planilha “Recomposição da Conta Caixa – Ano 2011” (fls. 61) e ainda dos recursos sem comprovação de origem relacionados na planilha “Valores classificados a débito da conta “Caixa” – origem e aplicação de recursos não comprovados” de fls. 494, após reformulação.

A Autuada esclarece que, em razão de se encontrar em dificuldades financeiras, tendo sido ajuizado um pedido de falência contra ela, sem crédito, teve de lançar mão do uso de cheques administrativos.

Entretanto, tais valores relativos aos cheques administrativos foram objeto dos autos do PTA nº 01.000377861-97, referente ao exercício de 2010. Assim como os argumentos relacionados à intimação nº 28 EC/2015, também foram objeto do referido PTA.

Trata os presentes autos dos valores lançados a débito da conta “Caixa” como suposto suprimento e a crédito da conta Banco Sofisa, ocorridos no exercício de 2011, conforme detalhado na planilha Anexo 2 – Suprimento de caixa indevido, acostada às fls. 59 e os valores contabilizados pela Autuada a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta 21308003 – Bocaiúva Participações, relacionadas na planilha Anexo 4, de fls. 63.

Em relação aos lançamentos registrados como “Empréstimos Bocaiúva” a Autuada esclarece que, em razão das dificuldades financeiras em que se encontrava, foram necessários vários aportes de sua controladora, todos devidamente comprovados pelos extratos bancários acostados. Apresenta ainda os balanços da Bocaiúva Participações S/A, referente aos exercícios de 2010 a 2014 que comprovam a contabilização dos mútuos.

Assevera que algumas transações bancárias foram realizadas pelas pessoas de Cristiano Parreira e Adriano Bernardes de Souza, por conta e ordem da Bocaiúva, razão pela qual foram registrados sob a rubrica “Empréstimos Bocaiúva”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que há lançamentos sob essa rubrica, entretanto, são decorrentes de erros materiais, pois os valores não são oriundos da Bocaiúva Participações S/A, mas da própria Impugnante. Foram meras transferências bancárias que transitaram pela conta “Caixa” em razão da parametrização utilizada à época.

A Fiscalização analisou os extratos bancários apresentados, tendo verificado a efetiva entrada dos recursos em conta bancária da Autuada e a existência do lançamento posterior, transferindo os recursos da conta “Caixa” para a respectiva conta bancária, reformulou o lançamento para exclusão de tais valores.

O valor remanescente de R\$ 627.000,00 (seiscentos e vinte e sete mil reais) lançado em 21/09/11, não foi excluído uma vez que não foi comprovada a entrada do recurso, tampouco a sua contabilização de saída da conta “Caixa”.

Quanto aos lançamentos constantes da planilha Anexo 2, a Impugnante/Atuada sustenta que, em razão da triangulação das operações e a substituição de pessoas responsáveis pela contabilidade, no período fiscalizado, encontrou dificuldades para conciliação bancárias.

Em razão disso, realizou lançamentos de ajustes contábeis, quando uma nova contabilidade assumiu a escrita contábil, de forma que fosse possível a coerência com a conciliação bancária identificada ao longo do exercício de 2011, uma vez que no exercício de 2010 não foi feita a conciliação bancária.

Aduz que a conta bancária do Banco Sofisa encontrava-se negativa, tendo sido feito uso do limite de crédito junto à instituição financeira. Contudo como o empréstimo não foi lançado, fez-se o ajuste, para fins de conciliação bancária, com a transferência do valor para a conta “Caixa”.

Conclui dizendo que o recurso é comprovadamente o mesmo e de sua propriedade (empréstimo), afastando a tese de receita não declarada.

Entretanto tal argumento não se fundamenta nos fatos e nem nos documentos apresentados.

Trata-se da justificativa apresentada ao valor lançado a débito da conta “Caixa” e a crédito do Banco Sofisa, cujo histórico contábil é “vlr. transferido Banco Sofisa para caixa”, na data de 01/01/11, no valor de R\$ 3.316.712,08 (três milhões, trezentos e dezesseis mil e setecentos e doze reais e oito centavos).

A Impugnante apresenta à fl. 248 “Planilha Anexa à intimação fiscal nº 30 EC/2015”, na qual informa que o valor de R\$ 3.316.712,08 (três milhões, trezentos e dezesseis mil e setecentos e doze reais e oito centavos) se refere à “ajuste contábil – extrato comprova a divergência entre o saldo bancário (-R\$ 3.499.019,76) e os livros contábeis (- R\$ 182.307,68)”.

Acosta cópia do extrato bancário da referida conta corrente com o saldo bancário negativo no valor R\$ 3.499.019,76 (três milhões, quatrocentos e noventa e nove mil e dezenove reais e setenta e seis centavos) (fls. 249) e cópia do livro Razão da conta contábil do Banco Sofisa – 10526 com o saldo negativo de R\$ 182.307,68 (cento e oitenta e dois mil e trezentos e sete reais e sessenta e oito centavos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização afirma que “contabilmente, a divergência de valores (R\$ 3.316.712,08) lançada pela Contribuinte a débito de caixa não se trata de efetivo suprimento, se fosse deveria ser comprovado por meio de documentos como cópia de cheque, comprovante de saque. O suposto suprimento de caixa efetuado em 01/01/11 no valor supracitado foi apurado pela subtração do valor da conta contábil ‘10526-Banco Sofisa- 11597-2’ em 16/11/10 (fl. 250), do valor do saldo do extrato bancário negativo em 28/12/10 no referido banco (fl.249).

Assevera a Fiscalização que consta no livro Razão - conta “10526-Banco Sofisa” (fls. 250), o lançamento de três valores creditados na mencionada conta bancária que segundo seu histórico teria sido suprimento de caixa. Os valores são: R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais), R\$ 30.253,84 (trinta mil e duzentos e cinquenta e três reais e oitenta e quatro centavos), R\$ 2.500.000,00 (dois milhões, quinhentos mil reais) dias 03, 05 e 08/11/10 respectivamente. Se esses valores tivessem contabilmente ingressado em caixa, fato que não se deu, deveriam ser imediatamente retificados por se tratar de transferência interbancária. Mas, não há nem sequer tal ingresso contábil na conta “Caixa”, muito menos sua retificação. Sem razão, pois, o Impugnante para efetuar lançamento injustificável, que por não ser suprimento foi devidamente estornado em recomposição de caixa.

Por oportuno, registre-se que a conta bancária junto ao Banco Sofisa, conforme extrato bancário apresentado pela Impugnante às fls. 249, apresenta saldo devedor em 28/12/10, no montante de R\$ 3.499.019,76 (três milhões, quatrocentos e noventa e nove mil e dezenove reais e setenta e seis centavos), que permanece negativa até 23/03/11 (última data constante da parte do extrato bancário apresentado).

De acordo com a Autuada o ajuste promovido seria relativo a empréstimo junto à instituição financeira, tendo sido contabilizado o ajuste no dia 01/01/11, primeiro dia do exercício seguinte.

No entanto, o lançamento contábil referente ao “ajuste” não reflete a operação de empréstimo bancário, uma vez que foi creditado o Banco Sofisa e debitado o caixa e não a conta de Empréstimos bancários (Passivo).

Ressalte-se, ainda, que a cópia do livro Razão da conta contábil 10526 – Banco Sofisa, não reflete sequer o saldo bancário até a data de 16/11/10.

Tampouco há como comprovar as alegações da Impugnante uma vez que não trouxe a totalidade do extrato bancário de 2010 e 2011.

Já os demais valores lançados na planilha Anexo 2, documentos apresentados pela Impugnante às fls. 264/284, embora se trate de transferências interbancárias, não foi efetuado o lançamento a débito do caixa e a crédito da conta bancária a que foi destinado o valor.

Em relação aos lançamentos do Anexo 2 destaca a Fiscalização:

- o valor de R\$ 2.338.484,28 (dois milhões, trezentos e trinta e oito mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e vinte e oito centavos), lançamento de 29/11/11, engloba vários outros valores conforme extrato bancário: 08/11/11 R\$ 1.250.000,00 (um milhão, duzentos e cinquenta mil reais); 14/11/11 R\$ 320.000,00 (trezentos e vinte

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mil reais); 17/11/11 R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); 21/11/11 R\$ 1.484,28 (um mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e vinte e oito centavos); 25/11/11 R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e 29/11/11 R\$ 117.000,00 (cento e dezessete mil reais), do Banco Sofisa; e 04/11/11 R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) do Itaú, todos os valores incorretamente contabilizados.

O primeiro lançamento, de modo simulado, como se fosse empréstimo em espécie pela Bocaiúva Participações, em seguida é retificado creditando caixa. Tal fato evidencia desvio de recurso da INMECO para o sócio PJ Bocaiúva, porque simula ter recebido empréstimo de sócio, quando de fato estava apenas transferindo recursos da própria INMECO. Através desse artifício a Bocaiúva passa a ter um crédito fraudulento de R\$ 2.087.000,00 (dois milhões e oitenta e sete mil reais) junto à INMECO. No pagamento do suposto empréstimo de sócio efetiva-se o desvio de recurso.

- o valor de R\$ 170.000,00 (cento e setenta mil reais) em 05/12/11, foi lançado como suprimento de caixa a crédito de Banco Sofisa, e em seguida, há outro lançamento de suposto empréstimo da Bocaiúva para a INMECO classificado em dois tempos: a) classifica suposto empréstimo Bocaiuva (D-Caixa, C-Bocaiuva); b) classifica retificação de caixa (D- Itaú, C-Caixa).

Como se vê, não podem ser considerados suprimentos de caixa.

Portanto, correto o procedimento fiscal de recomposição da conta “Caixa” para estorno dos valores que não representam suprimentos de caixa, erroneamente lançados pela Autuada, bem como da exigência dos recursos não comprovados.

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

Confira-se:

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

(...)

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

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

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Não procede o argumento da Impugnante de que não foi observado a redução da multa a 20% (vinte por cento), conforme determina a alínea “a” do inciso II do art. 55, supratranscrito. Conforme se depreende o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 504 dos autos, a multa isolada foi calculada observando a redução prevista na citada alínea.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

### Sujeição passiva

Foram incluídos como Coobrigados a administradora Iracy Antunes Parreira e o contador Elvison Coimbra Ribeiro, com fundamento no dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 21, §§ 2º e 3º da Lei nº 6.763/75.

Alegam os Impugnantes que foram incluídos como coobrigados do suposto crédito tributário sob o argumento de que o Auto de Infração trataria de caso típico de dolo, fraude ou simulação.

Afirmam que o Auto de Infração menciona de forma genérica, que estaria presente o dolo, a fraude e até a simulação, sem qualquer distinção entre os tipos legais, sem a indicação de quais condutas teria praticado para ser incurso em tal penalidade, prejudicando a sua defesa.

Argumentam que o próprio relatório fiscal indica que o saldo credor e os recursos não comprovados na conta “Caixa” são decorrentes de lançamentos equivocados a título de suprimento de caixa, que não geraram quaisquer prejuízos à Fiscalização, não decorrendo daí nenhum ato praticado com excesso de poder ou infração de lei.

Alegam que a não apresentação dos extratos bancários, seja porque não se encontravam à disposição dos Impugnantes, seja porque se trata de documentos sigilosos da sociedade, não seria suficiente para demonstrar dolo de fraude por parte dos Impugnantes.

Aduz a Coobrigada Iracy que o fato de ser administradora, sem qualquer vínculo societário, não seria suficiente para ser responsável pelo crédito tributário. Que jamais deteve quota da sociedade e que, de acordo com CTN, art. 134, inciso III, que dispõe sobre os elementos essenciais para caracterização da responsabilidade solidária do sócio, bem como a responsabilidade pessoal preconizada no art. 135, não poderia ser responsabilizada, uma vez que nunca foi quotista da sociedade autuada, bem como não foi comprovada a prática de atos dolosos, fraudulentos ou simulados por ela.

Entretanto tais argumentos não se sustentam.

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

Por outro lado, 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.”

(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, inciso XII c/c os §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Grifou-se.

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).

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

Assim, 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.

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 DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS –

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTOS 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. [...].

Destarte o CTN em seu art. 135, inciso III, impõe responsabilidade não somente ao sócio, mas também ao gerente, diretor ou equivalente: “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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Portanto, não prospera a alegação da Coobrigada Iracy, visto que detinha poderes de gerência conforme consta da cópia da 7ª Alteração do Contrato Social – Cláusula segunda (fls. 131).

Já o contador Elvison argui que não há no CTN ou em qualquer lei complementar a previsão de responsabilização do contador pelos créditos tributários da sociedade que auxilia, sem qualquer vínculo societário ou de administração, sendo expresso nos arts. 134 e 135 do CTN a possibilidade de responsabilização dos sócios.

Assevera que o art. 146 da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tais como, definição de tributos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o que inclui os responsáveis tributários.

Argui que, admitindo-se a possibilidade de a lei estadual dispor sobre a responsabilidade do contador, tem-se que somente é admitida diante da identificação dos requisitos legais de atos praticados com dolo ou má-fé.

E que, como contador terceirizado, não possuía qualquer ingerência na gestão da sociedade autuada, jamais podendo ter atuado com dolo ou má-fé em relação aos registros contábeis realizados.

Entretanto tais argumentos não podem afastar a responsabilização do contabilista.

Veja-se a Interpretação Técnica (IT) das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 11-IT-03 sobre fraude e erro, *in verbis*:

2. O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

3. O termo *erro* refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

(Destacou-se)

A doutrina sobre o assunto assevera que o dolo, assim como a fraude, além da consciência e vontade na realização da conduta, também compreende como elemento psicológico, o conhecimento de que o fato é juridicamente proibido. Assim, a participação do contabilista nos fatos que resultaram em prejuízo para a Fazenda Pública deve ser analisada de uma maneira precisa, a fim de aferir se este assume a responsabilidade pelos ilícitos consubstanciados por fatos realizados na contabilidade da empresa.

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, quais sejam:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destques acrescldos)

Constatou a Fiscalização que o contador registrou operações de suprimento de caixa com recursos que, inegavelmente não se prestam para tal fim, bem como a contabilização de ajustes sem o lastro documental, aumentando o valor dos recursos do caixa, indevidamente.

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

Correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio administrador e da administradora da empresa autuada, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 135, inciso III do CTN e do contabilista, 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 as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 490/496, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 22 de novembro de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**