

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.932/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000788371-28
Impugnação: 40.010144425-74, 40.010144618-71 (Coob.), 40.010144617-90 (Coob.)
Impugnante: Cleuza Braz da Silva Moura e Cia Ltda.
IE: 704629169.00-30
Ivânio Ferreira de Lima (Coob.)
CPF: 219.403.716-00
Ivo de Moura (Coob.)
CPF: 339.222.176-72
Proc. S. Passivo: Geraldo Cicari Bernardino dos Santos, Roberta Gomes Menezes da Costa
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O Coobrigado, sócio-administrador da Impugnante, é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado, contabilista responsável pela escrituração fiscal da Impugnante, para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR – MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO NORMAL. Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal sujeitas a tributação normal do ICMS. O Fisco chegou a tal conclusão após a recomposição da conta “Caixa” quando encontrou saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR – MERCADORIA SUBMETIDA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Imputação fiscal de saídas de mercadorias sujeitas a tributação por substituição tributária desacobertadas de documentos fiscais. O Fisco chegou a tal conclusão após realizar a recomposição da conta “Caixa” encontrando saldo credor em conta tipicamente devedora e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e do art. 194, § 3º do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Imputação fiscal de entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal pela constatação da saída desacobertada, mediante procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Correta as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Em auditoria realizada junto à escrituração contábil da empresa matriz Cleuza Braz da Silva-Moura e Cia Ltda., foi verificado que como saldo final da conta Caixa, em 31 de dezembro de 2012, estava escriturado valor diferente daquele escriturado na data de 1º de janeiro de 2013, na mesma conta Caixa, como saldo inicial. Diante da diferença apurada, foi feita a reconstituição da conta Caixa "para trás", ou seja, foi iniciada no mês de dezembro de 2012, em seguida novembro de 2012, outubro de 2012 e, assim, sucessivamente.

O objetivo da reconstituição foi verificar, retroativamente, se, tomando-se como saldo final real de 31 de dezembro de 2012 o valor escriturado como saldo inicial em 1º de janeiro de 2013 os saldos reconstituídos se tornariam no mínimo zero ou positivos.

Como se observou na reconstituição, os saldos existentes não suportaram o movimento das entradas e saídas de numerários, ficando negativos entre os meses de agosto e dezembro de 2012.

Conforme o § 3º, do art. 194, do RICMS/MG, a existência de saldo credor de Caixa leva à presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Com base, pois, no valor encontrado para as saídas não acobertadas por documento fiscal, lavrou-se o presente Auto de Infração para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75,

respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II, alínea “a” em face da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal

Nos termos do art. 10 da Portaria SRE n.º 148/15 e com o disposto no Código Tributário Nacional, art. 135, inciso III, c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75, o sócio da Autuada e o Contador foram eleitos como coobrigados.

Da Impugnação da Autuada e do Coobrigado Ivo de Moura

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado Ivo de Moura apresentam tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/75, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- o lançamento tributário, por constituir-se ato administrativo, está adstrito ao princípio da legalidade, e, portanto, deve obedecer rigorosamente aos requisitos previstos em lei, sob pena de ser nulo;

- desta forma, impõe-se a observância às normas sobre procedimentos fiscais, editadas para garantir ao contribuinte os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, expressos no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal e ratificados pelo art. 12, inciso II, da Lei n.º 13.515/00;

- ainda, a observância às normas sobre procedimentos fiscais é obrigação da administração pública, tendo em vista, que a mesma deve obediência aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade e publicidade, nos termos do art. 37 da Constituição Federal e do art. 4º, inciso XIV do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais;

- cita doutrina sobre o princípio da legalidade;

- segundo o art. 41 do Decreto n.º 45.780/11, as Delegacias Fiscais têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas;

- tal decreto estabelece áreas de abrangência para as Delegacias Fiscais, delimitando assim sua competência territorial e efetivando o princípio constitucional da segurança jurídica ao administrado;

- nos termos o art. 2º do Decreto n.º 45.781/11, Unai/MG se encontra na área de abrangência da DF/2º Nível/Patos de Minas e, no caso em tela, embora tenha sede e domicílio legal em Unai/MG e a formalização do crédito tributário foi realizada pela DF/1º Nível/Uberlândia, em total desrespeito ao princípio da legalidade e causando grave insegurança jurídica;

- a exceção ao art. 41 do Decreto n.º 45.780/11 encontra-se no art. 5º-A do Decreto n.º 45.781/11 que mantém a segurança jurídica exigida, mas não foi atendido, tendo em vista que não consta dos autos qualquer planejamento fiscal (formal, motivado e público) emitido pela Subsecretaria da Receita Estadual, determinando que a DF/1º Nível/Uberlândia a fiscalize, devendo o Auto de Infração ser declarado nulo;

- o Auto de Infração deve ser anulado também por insegurança na determinação da infração, com fulcro no art. 155, inciso II, da Lei n.º 6.763/75, e no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 92 do RPTA, tendo em vista que, dadas as incorreções e omissões da peça fiscal, nela não constam elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida ou sequer se houve de fato infração;

- o Auto de Infração, ao descrever o fato, indica como infração o suposto saldo credor da conta "Caixa", ao se desconsiderar o saldo final de 2012 para considerar como verdadeiro o saldo inicial escriturado em 2013;

- no entanto, não há nos autos elementos suficientes para determinar com segurança que a conta "Caixa" esteve com saldo credor;

- os valores dos lançamentos de entradas (débitos) e saídas (créditos) da conta Caixa não foram contestados, ou seja, o trabalho fiscal não identifica ou aponta nenhuma irregularidade em qualquer lançamento ou documento;

- o lançamento contábil a débito de uma conta representativa do subgrupo disponível e a crédito de outra conta representativa do mesmo subgrupo constitui um fato apenas permutativo e a divisão das contas do subgrupo disponível em Caixa Matriz, Caixa Filial, Banco 1, Banco 2, tem efeito apenas administrativo e gerencial, sendo que, para verificação de saldo credor de caixa deve-se levar em consideração o saldo total das contas do citado subgrupo;

- no caso, o Auto de Infração considerou apenas a escrituração da conta Caixa Matriz, não levando em consideração as demais contas, como a Caixa Filial;

- tais contas se encontram escrituradas no SPED Contábil transmitido;

- cita decisões administrativas sobre a questão para concluir que, para verificação de saldo credor de caixa deve-se levar em consideração o saldo total das contas do grupo denominado "Disponibilidades" - Ativo Circulante, razão pela qual, no caso não pode incidir a presunção de omissão de saída de mercadoria;

- a autoridade fiscal não pode formalizar o crédito tributário por meio de Auto de Infração sem o devido trabalho de auditoria com observância de procedimento técnico idôneo, visando atender o princípio da verdade real;

- a título de exemplo, diante de informações conflitantes entre o saldo final de caixa do ano "A" e o saldo inicial de caixa do ano "A+1", o procedimento técnico idôneo a ser adotado seria proceder à análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários do ano "A", para apurar e demonstrar qual o saldo real, não lhe sendo lícito se limitar a presumir qual o saldo correto;

- no caso, o Auto de Infração desconsidera o saldo final de 2012 para considerar como verdadeiro o saldo inicial escriturado em 2013;

- ocorre que, por óbvio, caso o saldo inicial de 2013 tenha sido escriturado em valor diverso do saldo final de 2012 por erro de digitação, parametrização, ou qualquer outro erro de sistema, o saldo final de 2012 sumiria da escrituração a partir de 2013;

- não há na legislação tributária norma que determine ou estabeleça a presunção de qual saldo de caixa deve ser considerado verdadeiro sem a apuração e demonstração dos lançamentos contábeis, aplicando-se procedimento técnico idôneo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o PTA foi elaborado com base em presunção não prevista na legislação tributária, portanto, não há nos autos elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida ou sequer se houve de fato infração;

- na elaboração do Auto de Infração são aplicadas presunções não previstas na legislação tributária, como a presunção de entradas desacobertadas;

- segundo o § 3º do art. 194 do RICMS/MG a existência de saldo credor de caixa leva à presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal;

- ao fazer presunções ilegais e se omitir quanto ao desenvolvimento de trabalho pautado em procedimentos tecnicamente idôneos, o Fisco não instrui o Auto de Infração com elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida ou sequer se houve de fato infração;

- desta forma, não havendo nos autos elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida ou sequer se houve de fato infração, assim como tendo o mesmo sido lavrado com base em presunção não prevista na legislação tributária, deve o presente PTA ser declarado nulo;

- não foi cumprido o art. 89 do RPTA, pois não foi indicada corretamente a penalidade aplicada e nem indicada corretamente a repartição fazendária competente para receber a impugnação e os prazos em que o crédito tributário poderia ser pago com multa reduzida;

- deveriam ter indicados os prazos do § 9º, do art. 53, da Lei n.º 6.763/75, assim como do art. 6º do Decreto n.º 47.210/17 que regulamenta a Lei n.º 22.549/17, a qual instituiu o Plano de Regularização de Créditos Tributários;

- tais omissões caracterizam vício insanável, pois privam ilegalmente o Impugnante de usufruir do seu direito à redução substancial da multa e dos juros;

- cita os arts. 66 a 68 do RPTA para afirmar que o procedimento correto e idôneo a ser adotado pelo Fisco era sua inclusão na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades e sua comunicação desta inclusão e da possibilidade de denúncia espontânea e, caso tivessem sido adotados os procedimentos técnicos idôneos aplicáveis ao caso, não teria sido lavrado o Auto de Infração com base em presunção;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional, doutrina e jurisprudência sobre o ônus da prova para afirmar que, no caso, o Fisco não instruiu o PTA com provas da infração indicada e, estando o lançamento desprovido da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, deve o Auto de Infração ser julgado improcedente;

- ao analisar os registros da Escrituração Contábil, informada no SPED Contábil ano calendário 2012, foi verificado que a mesma estava diferente da escrituração contábil registrada no software de contabilidade da empresa. A partir de então, realizou-se trabalho de identificação das diferenças e análise das possíveis causas;

- no SPED Contábil inicialmente informado, o saldo final de caixa não era o saldo real de caixa da empresa à época e foi feita a revisão dos lançamentos e encontrados diversos erros, tais como o registro de vendas à vista, que na verdade eram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a prazo, recebimentos que não haviam se realizado ainda, lançamentos que deveriam estar em outras contas, mas estavam na conta Caixa, o que acabou inflando a conta;

- constatou-se então, falha de sistema quando da escrituração e geração do arquivo a ser importado para o SPED Contábil. Inclusive, não apenas a conta Caixa foi afetada pelos erros de sistema, mas contas bancárias também;

- assim o saldo final de algumas contas foi escriturado de forma equivocada no SPED Contábil inicialmente transmitido, devido aos mesmos erros de lançamento e parametrização;

- com isto, tendo em vista todos os erros e falhas identificadas, fez-se necessária a revisão e transmissão de um novo arquivo contendo a escrituração contábil correta da empresa. A escrituração contendo erro, inicialmente transmitida, encontra-se substituída e a nova escrituração transmitida já foi autenticada pela Receita Federal do Brasil, demonstrando que não houve saldo de caixa, mas apenas erro de sistema;

- os livros Razões das contas Caixa - Matriz e Caixa - Filial da escrituração contábil substituta encontram-se anexos demonstram que não houve saldo credor de Caixa no período analisado;

- portanto, restando demonstrado que não houve saldo de Caixa credor, mas apenas erro de sistema, não há que se falar em presunção de saídas desacobertadas;

- discorre sobre o instituto da substituição tributária para afirmar que, na hipótese de omissão de saídas, deve a Fiscalização apurar a proporção das entradas com ST e excluí-la da base de cálculo de apuração do tributo devido;

- assim, o Auto de Infração deveria ter apurado a proporção das entradas com ST e a excluído da base de cálculo de apuração do tributo supostamente devido;

- discute as multas aplicadas alegando terem estas efeito confiscatório e contrariarem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- o entendimento pacífico da doutrina e jurisprudência, inclusive do STJ, é que os sócios são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos;

- como não houve a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos, mas apenas e tão somente erro de sistema na migração das informações do sistema contábil (de responsabilidade da contabilidade) para o SPED contábil, não esta configurada a responsabilidade.

Ao final, pede a improcedência do lançamento e que sejam acolhidas as preliminares com a consequente declaração de nulidade e, ainda, caso assim não se entenda, requer seja desconsiderada a aplicação das penalidades ou que estas sejam adequadas ao patamar constitucionalmente aceito e o encaminhamento dos autos para revisão do trabalho fiscal.

Da Impugnação do Contabilista

O Coobrigado Ivânio Ferreira de Lima apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 123/165, sob os mesmos argumentos já apresentados pelos demais Impugnantes.

Acrescenta que não há como imputar a responsabilidade pelos créditos tributários da pessoa jurídica autuada ao Impugnante, com base no parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil Brasileiro, o qual exige que o preposto tenha agido com dolo, ou seja, com intenção de praticar atos culposos e atos dolosos.

Aduz que cabe ao Fisco provar que tinha conhecimento do erro no momento que enviou a ECD, não havendo nos autos sequer provas de que praticou tal ato, quanto menos de que agiu com dolo.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 206/219, refuta as alegações dos Impugnantes, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- a Delegacia Fiscal, integrando a estrutura organizacional da SEF/MG, nos termos do art. 41 do Decreto n.º 43.193/03, tem por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, competindo-lhe, dentre outros, orientar, coordenar e executar as atividades de controle fiscal dos agentes econômicos sujeitos aos tributos estaduais, formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos. Esse controle é orientado pela Superintendência Regional de Fazenda a que se encontra subordinada e obedece a diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas da Subsecretaria da Receita Estadual;

- a bem da administração, em circunstâncias normais e sendo as ações rotineiras, não se discute a limitação de competência gestora de cada unidade da Secretaria aos limites territoriais a que se circunscreve;

- ações existem, pois, vinculadas a áreas de controle fiscal e planejadas pela Superintendência de Fiscalização, avalizadas pela Subsecretaria da Receita Estadual, que extrapolam as circunscrições territoriais das unidades, como, por exemplo, as ações de monitoramento, exploratória e de auditoria desenvolvidas na área de controle fiscal de operações dos grandes varejistas – REDES;

- cita o art. 5º do Decreto n.º 45.781/17;

- está claro, pois, que no trabalho executado não houve excesso de poderes por parte da Delegacia fiscal de Uberlândia, que agiu dentro das normas estabelecidas observando os princípios da legalidade;

- o planejamento fiscal não precisa constar dos autos, pois é de competência interna da Secretaria e o contribuinte a ele sujeito tem seu pleno conhecimento ao receber o Termo de Início de Ação Exploratória;

- cita o art. 194, do RICMS/02 e esclarece que não houve uma escolha do método utilizado com base em mera presunção, mas sim em critérios lógicos e não afastáveis;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso, todos os saldos apurados o foram com base na própria escrituração da empresa. Não há qualquer espécie de arbitramento feito pelo Fisco;

- o art. 281 do Decreto n.º 3.000/99 não exige que se especifique quais lançamentos são fraudados. É o simples fato da existência do saldo credor que causa a presunção da omissão de receita (saídas desacobertadas);

- não há empecilho ou impossibilidade de se fazer a auditoria somente da conta “caixa”, sem considerar as contas bancárias. Só caberia o argumento de que a auditoria fiscal em pauta deveria “juntar” as contas bancárias ao “caixa” se essas movimentações fossem indistinguíveis na escrituração contábil da empresa o que não é o caso, pois a empresa escritura separadamente a movimentação via caixa e via bancos;

- faz esclarecimento sobre o trabalho executado

- a Autuada argumenta, ainda, sobre não constar no Auto de Infração a penalidade relativa à cobrança da multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto, relativo às operações com substituição tributária e está correta em sua afirmação;

- por erro de impressão, não encontra-se no corpo do Auto de Infração a capitulação relativa à penalidade contida no art. 56, § 2º, inciso I, da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, no relatório do Auto de Infração a mesma encontra-se informada, tendo, pois, a Autuada, os elementos suficientes para conhecimento da penalidade, nos termos do art. 92 do RPTA;

- a Autuada alega ainda sobre não constar nos autos a indicação da Repartição Fazendária competente para recebimento da sua impugnação e sobre a falta de indicação dos prazos em que o crédito tributário poderia ser pago com redução, mas do Auto de Infração consta, claramente onde a impugnação poderá ser apresentada;

- da mesma forma são apresentados os percentuais a que poderão ser reduzidas as multas, para pagamento, conforme o prazo de recebimento do Auto de Infração pelo contribuinte;

- prosseguindo, a Autuada alega que não lhe foi dado o direito de fazer a denúncia espontânea;

- os arts. 66 a 68 do RPTA trazem os procedimentos fiscais auxiliares que devem ser observados, com rigor, nos trabalhos de fiscalização;

- no inciso I do art. 67 do RPTA a palavra “podendo” foi colocada no sentido de que se poderá dar ao contribuinte o direito à denúncia espontânea, e não no sentido de que deverá ser dado. O artigo não é impositivo. Se após a conclusão dos trabalhos de exploratória, o entendimento é de que seja lavrado o Auto de Infração, isto pode ser legalmente feito, não cabendo a nulidade do PTA, como requer a Autuada;

- continuando em sua defesa, a Autuada alega sobre a diferença entre a escrituração informada pela empresa no SPED contábil do ano calendário 2012, com a escrituração contábil registrada no software de contabilidade da empresa, concluindo ter havido falha de sistema quando da escrituração e geração do arquivo a ser importado para o SPED contábil;

- tal afirmativa parece bastante improvável. Tendo o contribuinte concluído a escrituração de sua contabilidade, foi gerado um arquivo a ser transmitido para o SPED contábil. É natural que após a geração desse arquivo fosse feita a conferência, antes da sua transmissão, a fim de que, caso constatada a existência de erro, fosse feita sua retificação. Parece improvável que o contribuinte não tenha tido esse cuidado e mandado um arquivo com informações errôneas. Além disso, como poderia ter sido gerado um arquivo em que existiam alguns lançamentos, não todos, que foram lançados a débito da conta “caixa”, quando na realidade deveriam estar a débito de “valores a receber” (duplicatas a receber)? Se as informações são transmitidas em blocos, como dentro de uma única conta poderia haver essa separação dos lançamentos?;

- a Autuada, usando do argumento de que sua contabilidade é distinta daquela constante no SPED Contábil, transmitiu novo arquivo do SPED contábil, apresentando uma contabilidade retificada;

- tal atitude da Autuada, entretanto, contraria os ditames legais. Jamais a Autuada poderia refazer a contabilidade após o início da Ação Fiscal o que se dirá, então, após o recebimento do Auto de Infração. Tal retificação, pois, não pode ser aceita pela Fiscalização para análise. Importante acrescentar que a Autuada retificou sua escrituração, mas não apresentou qualquer documento que demonstrasse a veracidade dos novos lançamentos efetuados;

- prosseguindo, a Autuada pondera sobre o caráter confiscatório das multas aplicadas;

- é importante esclarecer que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei n.º 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA);

- argumenta-se, também, que os senhores Ivânio Ferreira de Lima e Ivo de Moura não poderiam ter sido colocados como coobrigados no presente processo, visto não terem praticado ato ou fato com excesso de poderes ou de infração de lei, afirmando ter havido apenas um erro de sistema na migração das informações do sistema contábil;

- não há que se falar em erro de migração de dados do sistema. O fato do saldo final da conta Caixa, em 2012, não coincidir com o saldo inicial em 2013, só poderia ter ocorrido com a ciência do contador e conhecimento do sócio da empresa.

Ao final, conclui que não cabe a nulidade do Auto de Infração e pugna pela manutenção do Auto de Infração e a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo em muitas partes reproduzido nesta decisão, às fls. 225/253, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no período de agosto a dezembro de 2012, apurada mediante a constatação da existência de saldo credor na conta “Caixa”, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c § 2º do art. 49 da Lei n.º 6.763/75.

Em relação à mercadoria sujeita à tributação normal, exige-se ICMS e as 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”.

Em relação à mercadoria submetida à substituição tributária, é exigida a Multa Isolada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Com base na saída desacobertada, apurou-se, mediante procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02, entrada de mercadoria sujeita à tributação por substituição tributária desacobertada de documentação fiscal. Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75.

Da Preliminar

Inicialmente, os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração em face da incompetência da DF/1º Nível/Uberlândia para formalização do crédito tributário, uma vez que a Impugnante/Autuada está localizada na cidade de Unaí/Minas Gerais, sob a abrangência da DF/2º Nível/Patos de Minas. No entendimento dos Impugnantes, o procedimento fiscal teria se dado, assim, em desacordo com o Decreto n.º 45.780/11, que estabelece as áreas de abrangência para as Delegacias Fiscais.

Destacam, ainda, que tal formalização não se enquadra na exceção prevista no art. 5º-A do Decreto n.º 45.781/11, o qual determina que as atividades das Delegacias Fiscais serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual, que poderá distribuir as atividades sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, tendo em vista que não consta dos autos qualquer planejamento fiscal (formal, motivado e público), emitido pela Subsecretaria da Receita Estadual.

Não obstante as alegações dos Impugnantes, a legislação por eles citada é a que respalda o lançamento fiscal da forma em que foi realizado.

Como afirmado pelos próprios Impugnantes, nos termos do art. 41 do Decreto n.º 45.780/11, as Delegacias Fiscais têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal, conforme as orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e as diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas.

Contudo, conforme previsto no inciso III c/c o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o sujeito passivo pode estar sujeito à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunscrição de outra repartição fazendária, a critério da Subsecretaria da Receita Estadual - SRE, como segue:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

.....
III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011.

Parágrafo único. A Subsecretaria da Receita Estadual, mediante portaria, sem prejuízo da circunscrição de que trata o inciso III, poderá estabelecer que o sujeito passivo fique, também, sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária.

Por sua vez, o Decreto n.º 45.781/11, que dispõe sobre a localização das Superintendências Regionais da Fazenda e a localização, a abrangência, a subordinação e a classificação das unidades integrantes da sua estrutura orgânica complementar, estabelece:

Art. 5º As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Parágrafo único. O planejamento fiscal a que se refere o caput poderá determinar que as atividades sejam distribuídas, entre as Delegacias Fiscais e as Delegacias Fiscais de Trânsito, sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, obedecendo a critérios tais como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado, segmento de atuação no mercado ou volume de faturamento, dentre outros, sem prejuízo da classificação vigente dos Auditores Fiscais da Receita Estadual.

(grifos não constam no original)

Nesse sentido, o art. 5º-A do Decreto n.º 45.781/11, c/c o disposto no parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, mediante Portaria, autorizou a alteração de circunscrição do estabelecimento autuado, dentre outros:

Art. 5º-A A Subsecretaria da Receita Estadual, em seu planejamento fiscal, poderá distribuir as atividades entre as Delegacias Fiscais, as Delegacias Fiscais de Trânsito e as Administrações Fazendárias sem a observância das respectivas áreas de abrangência, respeitadas as competências das unidades.

Por sua vez, mediante a edição da Portaria n.º 116/12, a Subsecretaria da Receita Estadual indica o endereço eletrônico em que consta a relação de contribuintes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alcançados pela alteração da circunscrição, de que tratam os dispositivos acima enumerados:

PORTARIA SRE n.º 116, de 21 de dezembro de 2012
(MG de 22/12/2012)

Indica endereço eletrônico em que consta relação de contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto n.º 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 3 de março de 2008.

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 5º-A do Decreto n.º 45.781, de 24 de novembro de 2011 e no parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 3 de março de 2008, RESOLVE:

Art. 1º A relação dos contribuintes alcançados pela alteração da circunscrição de que tratam o art. 5º-A do Decreto n.º 45.781, de 24 de novembro de 2011, e o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 3 de março de 2008, estará disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet -

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/cadastro/unidadesresponsaveis>.

Em consulta ao endereço eletrônico indicado no instrumento, constata-se que a Impugnante/Autuada está relacionada junto àqueles que tiveram a circunscrição alterada, para fins de acompanhamento fiscal, no primeiro semestre e segundo semestres de 2017, figurando desde então sob a responsabilidade da DF/Uberlândia.

Nesse sentido, o ato administrativo encontra respaldo legal na legislação supra, que teve a devida publicidade anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização.

Os Impugnantes alegam, também, cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que no Auto de Infração que não foram observados os requisitos previstos nos incisos V, VII e IX, do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

No tocante ao inciso V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que determina a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que

comine a respectiva penalidade, afirma que a multa de revalidação de 100% (cem por cento), aplicada pelo Fisco em relação à parte que incide a substituição tributária do tributo supostamente omitido, esta não foi indicada no Auto de Infração.

Apontam o descumprimento dos incisos VII e IX do art. 89 do RPTA, uma vez não ter ficado claro qual a repartição fazendária competente para receber a impugnação, e nem os prazos em que o crédito tributário poderia ter sido pago com multa reduzida, o que os teria privado de usufruir de qualquer redução.

Entretanto, pela análise dos elementos constantes dos autos, verifica-se que tais argumentos não podem ser acolhidos.

O Auto de Infração (fls. 04/06) e o Relatório Fiscal (fls. 07/16), que dele faz parte, contêm todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, bem como lá estão descritos exatamente os pontos discutidos pelos Impugnantes.

Como destacado pelos Impugnantes, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que em seu art. 89, assim prevê:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(grifos apostos).

No tocante aos incisos citados pelos Impugnantes, acima destacados, cabe esclarecer que, em que pese o Fisco não ter informado no Auto de Infração a penalidade aplicada com fulcro no § 2º do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, tal informação consta do Relatório Fiscal de fls. 07/16 que foi recebido pelos Impugnantes juntamente com o Auto de Infração e dele é parte.

Vale aqui ressaltar o disposto no *caput* do art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que corrobora o acima exposto:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Quanto às informações acerca dos prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida (inciso VII) e da indicação da repartição fazendária em que deverá ser apresentada a impugnação (inciso IX), estas se encontram no próprio corpo do Auto de Infração, à fl. 06 dos autos.

Ademais, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, os Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, abordando todos os aspectos relacionados com a situação, inclusive as multas aplicadas, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Do mesmo, não é causa de nulidade do Auto de Infração o fato do Fisco não ter aplicado o art. 67, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, como afirmam os Impugnantes.

Tratam os arts. 66 a 68 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 dos procedimentos fiscais auxiliares que podem ser adotados pela Fiscalização e não caracterizam início da ação fiscal, tais como monitoramento e exploratória.

Prevê o citado art. 67 que na realização de tais procedimentos, quando identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo.

Entretanto, constatada a infração à legislação tributária será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, conforme inciso II do mesmo artigo, a saber:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

(grifou-se)

Portanto, não há irregularidade no procedimento adotado pelo Fisco, que tendo constatado a existência de saldo credor na conta Caixa, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fl. 02), dando ciência ao Contribuinte do início da ação fiscal e, posteriormente, lavrou o presente Auto de Infração.

Poderiam os Impugnantes, independentemente da comunicação do Fisco, ter apresentado a denúncia espontânea das irregularidades que entendesse haver ocorrido, antes de lavrado o Auto de Início da Ação Fiscal, nos termos do art. 207 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, *in verbis*:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Relativamente às demais questões levantadas pelos Impugnantes acerca das supostas incorreções e omissões da peça fiscal, quais sejam: i) inexistência de saldo credor nas contas representativas do Ativo Disponível, 2) ilegalidade na escolha do saldo e da formação da base de cálculo, estas se confundem com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados aos Impugnante, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Não resta dúvida de que foi proporcionado aos Impugnantes desenvolverem sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afastam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes imputações fiscais:

1) saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de agosto a dezembro de 2012, apurada mediante a constatação da existência de saldo credor na conta “Caixa”, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c 2º do art. 49 da Lei n.º 6.763/75.

Em relação à mercadoria sujeita à tributação normal, exige-se ICMS e as 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”.

Em relação à mercadoria submetida à substituição tributária, é exigida a Multa Isolada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

2) entrada de mercadoria sujeita à tributação por substituição tributária desacoberta de documentação fiscal, apurada mediante procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e V do RICMS/02. Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista art. 56, inciso II, § 2º da Lei n.º 6.763/75.

Registre que foram incluídos no polo passivo como coobrigados o sócio-administrador da Contribuinte – Sr. Ivo de Moura de Freitas e seu contabilista – Sr. Ivânio Ferreira de Lima, com fundamento no art. 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional – CTN e no art. 21, § 2º, incisos II e III, da Lei n.º 6763/75.

Instruem os autos, o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03), o Relatório Fiscal (fls. 07/16) e a mídia eletrônica de fls. 17, contendo as planilhas com o livro Razão da conta Caixa 2012 e 2013, Dapis 2012, Demonstração do Resultado do Exercício – DRE Trimestral 2012 e a planilha Fluxo de Caixa, com o demonstrativo da apuração do crédito tributário.

A Fiscalização, mediante análise da escrita contábil da Impugnante/Autuada, constatou, em seu livro Razão conta “Caixa”, divergência entre o valor do saldo da referida conta Caixa no dia 31 de dezembro de 2012 e o saldo inicial do exercício de 2013.

Inicialmente, a Fiscalização conferiu os valores lançados a débito e crédito da conta Caixa no mês de janeiro de 2013 e confirmou que o valor do saldo inicial, de fato, passou a compor a escrita contábil da Contribuinte.

A partir disso, recompôs o Caixa do ano de 2012, o que levou a constatação de saldo credor na referida conta, no período de agosto a dezembro de 2012.

Os Impugnantes sustentam que não há nos autos provas capazes de sustentar a ocorrência de caixa credor. Asseveram que *“o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o Fisco tem de oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alegam que o ônus de provar o fato gerador da obrigação tributária é do Fisco e, caso o ato administrativo não seja devidamente fundamentado, o contribuinte não deve ser obrigado a produzir prova negativa, sendo-lhe suficiente demonstrar que a ocorrência do fato não restou comprovada pela Administração.

Entretanto, a constatação da existência de saldo credor na conta Caixa caracteriza omissão de receitas e, conseqüentemente, saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

O saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto n.º 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/05, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei n.º 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.

(grifos não constam do original)

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

Lei n.º 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 desacobertadas de documento fiscal.

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 desacobertadas de documento fiscal.

Cumprе destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo ou aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

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."

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida, conforme demonstra decisões adiante:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO A DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.”

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

PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO.

.....
ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 7A. CÂMARA

PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS, AI SIM NÃO PRECISA O FISCO NÃO COMPROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

Poderiam os Impugnantes ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiram, aplica-se 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

O trabalho fiscal consistiu na constatação de que a Contribuinte registrou em sua escrita contábil como saldo final do exercício de 2012 o valor muito superior ao saldo inicial de 2013.

Esclarece o Fisco que para realização de seus trabalhos, o saldo inicial de 1º de janeiro de 2013 foi considerado como saldo final de 2012, visto que todos os saldos escriturados pela empresa, em sua contabilidade, a partir dessa data, foram apurados com base no valor escriturado em 1º de janeiro de 2013, provando que esse era o saldo real. Como consequência, este também deveria ser o saldo real em 31 de dezembro de 2012, pois é referido saldo que se amolda aos lançamentos seguintes, efetuados pela própria Contribuinte, em sua escrita contábil.

Num primeiro momento, os Impugnantes alegam que não existe saldo credor nas contas representativas do Ativo Disponível. Arguem que o grupo “Disponibilidades” engloba as contas Caixa (Matriz e Filial) e Bancos. E que a Fiscalização considerou apenas a escrituração da conta Caixa Matriz, não levando em consideração as demais contas escrituradas em seu Sped Contábil.

Entretanto, conforme esclarecido pelo Fisco, no presente trabalho não foram analisadas as demais contas do grupo “Disponível” do Ativo porque esse não foi o foco da autuação fiscal. Como já exposto, após a recomposição do Caixa, com base na declaração da própria Contribuinte, por meio da ECD, como saldo inicial de 2013, recompôs a conta Caixa e constatou a existência de saldo credor na referida conta.

Ora, tratando-se o Caixa de conta contábil de natureza devedora, destinada a registrar a movimentação dos recursos, e estando a apresentar saldo credor, conclui-se que houve falta de escrituração de receitas.

Os Impugnantes alegam em sua defesa que *“no Sped Contábil inicialmente informado, o saldo final de caixa constava como R\$ 2.373.511,97, mas este não era o saldo real de caixa da empresa à época”*.

Afirmam que foram encontrados diversos erros, tais como o registro de vendas à vista, que na verdade eram a prazo, recebimentos que não haviam se concretizado ainda, lançamentos que deveriam estar em outras contas, mas estavam na conta Caixa, o que acabou inflando o saldo da referida conta. E que, não apenas a conta Caixa foi afetada pelos erros do sistema, mas também as contas bancárias, conforme ora demonstrado (fl. 58), fazendo prova os extratos bancários que anexa (doc.5).

Sustentam que, se após a validação e transmissão da ECD forem identificados erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamentos extemporâneos, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, a escrituração poderá ser substituída por uma nova escrituração, conforme previsto no art. 5º-A da Instrução Normativa RFB n.º 1.420/13, sendo a sua autenticação comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped, conforme § 2º do art. 1º da citada norma.

Entretanto, tais argumentos não podem afastar a acusação fiscal, pois não encontram respaldo na legislação tributária, na legislação contábil e na documentação apresentada nos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É cediço que para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

Por oportuno, informe-se que a retificação da Escrituração Contábil Digital efetuada pela Impugnante/Autuada se deu em 1º de setembro de 2017 (doc. 08, fl. 113), após a Contribuinte ter tomado ciência do Auto de Infração (03 de agosto de 2017, fls. 20/21) e mais de 04 (quatro anos) após a entrega da ECD relativa ao exercício de 2012.

Cabe trazer o teor do art. 5º-A da Instrução Normativa RFB n.º 1.420/13, citada pelos Impugnante, alteração introduzida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.679, de 27 de dezembro de 2012, a saber:

Instrução Normativa RFB n.º 1420, de 19 de dezembro de 2013

Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

Instrução Normativa RFB n.º 1679, de 27 de dezembro de 2016)

Art. 5º-A Depois de autenticados somente poderão ser substituídos os livros que contenham erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamentos extemporâneos, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

§ 1º O cancelamento da autenticação e a apresentação de ECD substituta somente poderão ser feitos mediante apresentação de Termo de Verificação para fins de Substituição que os justifique, o qual deverá integrar a escrituração substituta e conterá, além do detalhamento dos erros que motivaram a substituição:

I - identificação da escrituração substituída;

II - descrição pormenorizada dos erros;

III - identificação clara e precisa dos registros que contêm os erros, exceto quando estes decorrerem de outro erro já discriminado.

.....(grifos apostos)

De acordo com Manual Autenticação dos Livros Digitais – Escrituração Contábil Digital – ECD, as retificações de lançamentos com erro estão disciplinadas no art. 16 da Instrução Normativa DREI n.º 11/13:

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

número ou não, contendo a escrituração retificada.

Parágrafo Único: Erros contábeis deverão ser tratados conforme previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Para a verificação de erro contábil deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T n.º 11 – IT -03 – Fraude e Erro, a seguir descrita:

INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

CONCEITOS

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.

Assim trata a ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC n.º 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

ITG 2000 – Escrituração Contábil

Retificação de lançamento contábil

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com

erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

Mediante análise sistemática de todos os dispositivos que tratam da Escrituração Contábil Digital acima transcritos (Instrução Normativa RFB n.º 1.679/16, art. 16 da Instrução Normativa DREI n.º 11/13), c/c as normas brasileiras de contabilidade (NBC T n.º 11 – IT.03 e Resolução CFC n.º 1.330/11), a retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, podendo ser feitos por meio de estorno, transferência ou complementação.

No presente caso, os Impugnantes reconhecem em sua defesa que o saldo da conta Caixa, em 31 de dezembro de 2012 não era real, em razão de erros de lançamentos tais como: registro de vendas à vista, que na verdade eram a prazo; recebimentos que não haviam se concretizado ainda; lançamentos que deveriam estar em outras contas, mas estavam na conta Caixa.

Como se vê, não se tratam de “erros contábeis”, visto que não se pode crer que o contabilista se equivocou quanto à contabilização de “lançamentos que deveriam estar em outras contas e estavam na conta caixa”.

Assim, a presunção lógica é de que o Caixa foi suprido com recursos indevidos. Tal técnica é normalmente utilizada para cobrir o saldo negativo da conta Caixa para fazer frente a despesas realizadas.

Diante disso, verifica-se que está correto o procedimento adotado pela Fiscalização de recompor o Caixa a partir do valor declarado pela própria Contribuinte como correto inicial de 2013, não havendo qualquer ilegalidade na desclassificação do saldo final da escrita contábil de 2012, como alegam os Impugnantes.

Esclareça-se que não foi objeto do trabalho fiscal a análise das operações registradas no Caixa. Portanto, não tem qualquer relevância o argumento de que o trabalho fiscal não descreve, não identifica, não demonstra e nem aponta nenhuma irregularidade específica de cada lançamento ou documento.

Cabe destacar que a demonstração de que as contas bancárias também teriam sido afetadas pelos erros do sistema, à fl. 58, e comprovado pelos extratos bancários em anexo (doc. 5), apresentam divergências de valores irrelevantes comparados com a divergência na conta Caixa.

Portanto, não se pode acatar a nova escrituração da ECD apresentada pela Impugnante/Autuada, após a emissão do Auto de Infração, visto que se encontra em desacordo com as normas brasileiras de contabilidade.

Superada a discussão da escrituração contábil a ser considerada, passa-se a analisar o método de apuração adotado pelo Fisco.

A Fiscalização esclarece e demonstra no Relatório Fiscal (fls. 09/10) como realizou a recomposição do Caixa “para trás”, partindo do saldo final de 31 de dezembro de 2012. Tal recomposição resultou em saldo credor nos meses de agosto a dezembro de 2012.

Para melhor compreensão, transcreve-se do relatório fiscal:

“O objetivo da reconstituição o Caixa foi verificar, retroativamente, se, com o saldo final real de R\$ 95.997,34, os saldos reconstituídos se tornariam no mínimo zero ou positivos. Ou seja, pretendeu-se verificar, se a partir do saldo correto em 31/12/12, os saldos “suportariam” a movimentação das entradas e saídas de Caixa. Como observou-se na reconstituição, os saldos existentes não suportaram o movimento das entradas e saídas de numerários, ficando negativos entre os meses de agosto e dezembro de 2012. Como não existe dinheiro negativo, todas as vezes em que o saldo se tornou negativo o valor foi autuado e imediatamente reconhecido no caixa. Deve ser observado que os valores de entradas (débitos) e saídas (créditos) utilizados foram aqueles encontrados no somatório mensal das entradas e saídas de caixa(...)”.

Assim, com fulcro no disposto no § 3º do art. 194 do RICMS/02, presumiu-se saídas desacobertadas de documentação fiscal, uma vez constatada a existência de saldo credor na conta caixa.

Portanto, não prospera o argumento de que o Auto de Infração foi baseado em presunção não prevista na legislação, sem a devida apuração e demonstração dos lançamentos contábeis e ignorando procedimentos tecnicamente idôneos aplicáveis.

Tal procedimento, conforme já exposto, encontra-se respaldado no art. 194, inciso I, e § 3º do mesmo artigo, do RICMS/02.

Na mesma toada, os Impugnantes alegam que a Fiscalização se baseou em presunções não legais, como a presunção de entradas desacobertadas de documentação fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, item “Formação da Base de Cálculo”, para formação da base de cálculo da exigência fiscal. E que tal presunção não se encontra descrita no § 3º do art. 194 do RICMS/02, que dispõe sobre a existência de saldo credor de caixa leva à presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal, e nada diz sobre entradas desacobertadas.

Entendem os Impugnantes que, na hipótese de omissão de saídas, deve a Autoridade Fiscal apurar a proporção das entradas tributadas por substituição tributária (ST), para que estas sejam excluídas da base de cálculo da apuração do tributo devido, uma vez que há uma parcela com situação de substituição tributária do ICMS, na qual a Impugnante/Autuada figura como contribuinte substituído, ou seja, o ICMS já foi retido e recolhido pelo contribuinte substituto.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam pelas provas dos autos.

Cabe destacar que o Fisco considerou que a Impugnante/Autuada realiza operações de compra e venda de mercadorias com substituição tributária do ICMS, cujo recolhimento do ICMS se deu no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento da Contribuinte.

A Fiscalização, com o intuito de demonstrar que as saídas desacobertadas de documentação fiscal em operações com mercadorias, cujo recolhimento de ICMS/ST deveria ser realizado no momento da entrada no estabelecimento, referem-se a entradas também desacobertadas, elaborou a planilha demonstrativa “Distribuição da base de cálculo e Margens para ST”, na aba “informações adicionais” do arquivo “Fluxo de Caixa”, constante do CD-RW de fl. 17.

Com base nas informações de entradas e saídas declaradas no Demonstrativo de Apuração e Informação do ICMS – DAPI, no período autuado, apurou o percentual de participação de mercadorias com recolhimento antecipado do imposto (ICMS/ST) em relação às operações totais de entradas e de saídas.

Em sequência, utilizando as informações contábeis da Demonstração de Resultado do Exercício - DRE Trimestral (Receita Custo das Mercadorias Vendidas - CMV), declarados pela Impugnante/Autuada em relação às vendas acobertadas por documentação fiscal, apurou a margem operacional. Essa “Margem Operacional” foi considerada para o cálculo dos custos das vendas omitidas (saídas desacobertadas).

Por esses cálculos, as saídas desacobertadas são “levadas” ao seu valor de custo e, por fim, ao valor das entradas desacobertadas. Sobre esses valores aplica-se a margem operacional, a alíquota interna para o ICMS/ST e a multa de revalidação.

Quanto à parcela de saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à tributação normal do ICMS aplicou-se a alíquota interna.

Não procede a alegação de que houve presunção de entradas desacobertadas das mercadorias sujeitas ao ICMS por substituição tributária.

Da análise das citadas planilhas e dos dados declarados no DAPI pela Contribuinte, verifica-se a discrepância entre o percentual de entradas de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeitas à substituição tributária e o percentual de saídas com as mesmas mercadorias. Ou seja, o percentual de entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária sequer acoberta as vendas com nota fiscal, quanto mais as saídas desacobertadas de documentação de fiscal, não havendo, assim, como acolher os argumentos de defesa.

Corretas as exigências de ICMS sobre as saídas desacobertadas, sujeitas a tributação normal e do ICMS/ST devido nas entradas desacobertadas relativas às saídas desacobertadas apuradas, mediante a existência de saldo credor na conta Caixa.

Corretas também as Multas de Revalidação aplicadas, com fulcro no art. 56, inciso II e § 2º do mesmo artigo, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei n.º 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:

.....
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.

.....
§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

.....
Registre-se que o do 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 teve a sua redação alterada pela Lei n.º 22.549, de 30 de junho de 2017, e, mais recentemente, pela Lei n.º 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei n.º 22.796, de 28 de dezembro de 2017

(MG de 29/12/2017)

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 55 -

§ 2º -

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

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

.....

Da análise do demonstrativo do crédito tributário (CDRW de fl. 17), verifica-se que a alíquota adotada foi a de 18% (dezoito por cento) e, considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, a impossibilidade de aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas nas peças de defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei n.º 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

.....

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA

POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Foram incluídos como coobrigados o sócio-administrador – Sr. Ivo de Moura de Freitas e o contabilista – Sr. Ivânio Ferreira de Lima, com fundamento no art. 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional – CTN e no art. 21, § 2º, incisos II e III, da Lei n.º 6763/75.

Os Coobrigados alegam que tanto a doutrina quanto a jurisprudência são no sentido de que os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis por substituição, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias quando se comprova a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.

Alegam que não houve, no caso em tela, tal prática, mas apenas e tão somente erro de sistema na migração das informações do sistema contábil (de responsabilidade da contabilidade) para o Sped Contábil.

O contabilista Coobrigado Ivânio Ferreira de Lima entende que não há como imputar a responsabilidade pelos créditos tributários da pessoa jurídica ao contador, com base no parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil Brasileiro, que exige que o preposto tenha agido com dolo, ou seja, com intenção de praticar atos culposos e atos dolosos.

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

Por outro lado, o art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional 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 n.º 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.

.....
§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, tendo em vista às questões já apresentadas quanto a escrituração contábil e seus efeitos em relação a tributação.

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 TJRS nos embargos infringentes n.º 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 – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em recente decisão, por unanimidade, no processo n.º 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 caso, o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

No tocante à responsabilidade do contabilista, vale mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil por ele citado, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Constatou a Fiscalização que o contador responsável pela escrituração contábil, fechou o balanço do exercício de 2012 com saldo final na conta Caixa, com valor que não condiz com a realidade, tendo alterado tal saldo no início do exercício seguinte, sem realizar nenhum lançamento previsto nas normas brasileiras de contabilidade para efetuar tal correção.

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

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

Assim, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei n.º 6.763/75, c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e do contabilista, com base no art. 21, § 3º da Lei n.º 6.763/75.

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 procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 27 de março de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

P