

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.274/19/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000863536-81  
Impugnação: 40.010145072-69, 40.010146863-76 (Coob.), 40.010146862-95 (Coob.), 40.010146860-31 (Coob.), 40.010146861-12 (Coob.)  
Impugnante: Indústria e Comércio de Alimentos Supremo Ltda  
IE: 298015397.00-47  
Edmar Teixeira Guimarães (Coob.)  
CPF: 400.659.606-53  
Espólio de Geraldo Majela da Silva (Coob.)  
CPF: 203.577.706-25  
Murilo Augusto de Oliveira Silva (Coob.)  
CPF: 104.017.286-50  
Sandro Silva de Oliveira Junior (Coob.)  
CPF: 113.939.726-59  
Proc. S. Passivo: Laiz Travizani Júnior/Outro(s), Sandro Silva de Oliveira  
Origem: DF/Betim

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Em decorrência da constatação de que um dos sócios-administradores veio a óbito, o Fisco retificou o lançamento, para substituir referido Sujeito Passivo pelo respectivo Espólio.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II, do CTN.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR.** Constatou-se, após a recomposição da conta “Caixa”, saldo credor em conta tipicamente devedora, e/ou diferenças de saldos finais de exercícios, 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. Os Impugnantes não trouxeram aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples ou em dobro, conforme o caso, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta última limitada nos termos do § 2º do mesmo artigo (vigente até 30/06/17), todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar referida Multa Isolada ao limite máximo previsto no vigente § 2º, inciso I, do mesmo artigo 55, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação trata da constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela existência, no exercício de 2012, de saldo credor em conta tipicamente devedora, após recomposição da Conta “Caixa”, proveniente da glosa de recursos sem comprovação de origem, caracterizados como omissão de receitas, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples ou em dobro, conforme o caso, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta última limitada nos termos do § 2º do mesmo artigo (vigente até 30/06/17), todos da Lei nº 6.763/75.

Os sócios-administradores, Sandro Silva de Oliveira Júnior, Murilo Augusto de Oliveira Silva e Geraldo Majela da Silva, e o contador, Edmar Teixeira Guimarães, foram incluídos, como Coobrigados, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por eles praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000023273.49 e Termos de Cientificações de Exploratória (fls. 02/07); Intimações Fiscais (fls. 08/21); Auto de Infração-AI (fls. 22/29); Anexo 1 - Relatório Fiscal (fls. 30/39); Anexo 2 – Relação Suprimento Indevido de Caixa (fls. 40/42); Anexo 3 – Planilha Recomposição Conta Caixa (fls. 43/44); Anexo 4 – Demonstrativo do Crédito Tributário sem juros (fls. 45/50); Anexo 5 – Documento ref. Resposta Intimação (fls. 51/413); Anexo 6 – Razão Caixa – Arquivo SPED ECD 2012 – Balancete Analítico 2012 (fls. 414); Anexo 7 – Consulta Sócios/Alterações

Contratuais (fls. 415/423) e Anexo 8 – Consulta Contabilista – Assinatura ECD (fls. 424/425).

### **Da Impugnação**

Os documentos de fls. 428/433 foram protocolizados pela Impugnante na Advocacia Regional do Estado em Contagem, para requerimento de exclusão dos débitos lançados no presente PTA (referentes aos fatos geradores do ano de 2012) da base de cálculo do parcelamento requerido pela empresa em adesão ao Plano de Regularização de Créditos Tributários, nos termos da Lei nº 22.549 de 30/06/17, ao entendimento de que se trata “de caso específico de prescrição/decadência, conforme Súmula já existente e jurisprudência consolidada no âmbito dos Tribunais Superiores”.

Na oportunidade, requer, também, que, “em caso de indeferimento deste pleito, seja reconsiderado o prazo em andamento para impugnação administrativa do débito”.

E ainda, “reitera o pedido de parcelamento abrangendo apenas os débitos incluídos no PTA nº 01.000863606-96 relativos ao ano de 2013”.

A Advocacia Regional do Estado, por sua vez, manifesta-se autorizando “a exclusão do PTA do parcelamento para fins de anistia, tendo em vista se tratar de matéria controversa, que será discutida administrativamente no bojo destes autos e se necessário judicialmente”.

Assim, em fase de discussão administrativa, a Autuada, por intermédio de seu representante legal, e os Coobrigados, mediante procurador regularmente constituído, apresentam, tempestivamente e em conjunto, Impugnação às fls. 435/471, acompanhada dos documentos de fls. 472/1567, alegando em síntese:

- arguem a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constitui o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
- discordam da inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária;
- citam Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça acerca da responsabilidade tributária;
- entendem que a acusação fiscal é direta em relação às saídas desacobertas de documentos fiscais, caracterizadas pela existência de saldos e recursos não comprovados na conta caixa;
- sustentam que o documento de crédito (DOC) bem como transferência eletrônica (TED), são maneiras de realizar transferências bancárias, inexistindo a possibilidade da empresa efetuar uma transferência bancária via DOC/TED, conta contábil CAIXA;
- aduzem que a Fiscalização desclassificou todos os documentos e informações de vinculação, que seriam, no seu entendimento, retificadores dos suprimentos indevidos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- asseveram que conforme a recomposição da conta gráfica do tributo, a Fiscalização considerou para fins de exclusão os valores lançados por meio de TED/DOC e seu débito automático na entrada, deixando no entanto de considerar o mesmo critério em relação às saídas do caixa, resultando que tal procedimento de recomposição não expressou a realidade dos fatos;

- acostam aos autos o livro Razão da Conta Caixa diário, para demonstrar que não houve estouro de caixa;

- discorrem que em virtude da recomposição da conta gráfica do tributo, a Fiscalização autuou a empresa por suposta sonegação, desconsiderando a aplicação do seu direito ao crédito presumido, lastreado em Consulta Interna nº 175/09;

- reiteram que a Fiscalização limitou-se apenas em condenar o procedimento da Autuada em relação ao trânsito das operações financeiras e bancárias pelo caixa, todavia em momento algum trouxe argumentos válidos e consistentes para fundamentar as exigências fiscais;

- destacam que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 03, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa – Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade;

- reproduzem excertos do retro citado pronunciamento técnico;

- reiteram que a Fiscalização excedeu em sua pretensão de atuar, equivocou-se em suas exigências, consubstanciadas no Auto de Infração em exame;

- acrescentam que o lançamento fiscal é desprovido do devido zelo.

- transcrevem jurisprudência exarada pela Secretaria de Fazenda de Goiás, sob o entendimento de que amparam sua conduta;

- informam que a pessoa responsável pela contabilidade não tinha o hábito de separar os pagamentos efetuados por meio de transferência bancária daqueles pagos em moeda corrente, situação que gerou a necessidade de elaboração dos lançamentos chamados “virtuais”, debitando-se a conta Caixa e creditando a conta Banco conta movimento e vice-versa;

- exemplificam a transação retro mencionada com a transferência bancária feita para uma pessoa no estado de Mato Grosso, para compra de madeira, tendo o responsável pela contabilidade promovido o lançamento a débito das contas Caixa e Banco c/ movimento e ao receber a mercadoria foi creditada a conta Caixa, pelo pagamento da nota fiscal da madeira;

- salientam que lançamento contábil a débito de uma conta representativa do subgrupo disponível e a crédito de outra conta do mesmo subgrupo constitui um fato apenas permutativo, permanecendo assim inalterado o saldo devedor do subgrupo disponível;

- pedem a realização de perícia técnica e elencam os quesitos às fls. 469/470.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

**Da Reformulação do Lançamento, do aditamento à impugnação e das manifestações fiscais**

Tendo em vista o conhecimento de que o sócio-administrador Geraldo Majela da Silva veio a óbito em 14/09/17 (fls. 1605/1606), o Fisco retifica o lançamento, conforme “Termo de Rerratificação de Auto de Infração” de fls. 1607, para substituir o Sujeito Passivo “Geraldo Majela da Silva” pelo “Espólio de Geraldo Majela da Silva”, representado por “Luiz Carlos da Silva”, permanecendo inalterados os demais itens do Auto de Infração.

Na oportunidade, o Fisco manifesta-se às fls. 1570/1604, refutando as alegações da Defesa e requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 1617, reiterando os termos da impugnação inicial.

Às fls. 1642, o Fisco sugere que o PTA seja encaminhado ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG) para julgamento, considerando que não havia mais nada a acrescentar em relação à manifestação fiscal de fls. 1570/1604 e ao “Termo de Rerratificação de Auto de Infração”.

Em atendimento ao solicitado pela Administração Fazendária competente, especificamente às fls. 1647 e 1650, os Sujeitos Passivos apresentam as procurações de fls. 1648/1649 e o Fisco reapresenta sua manifestação fiscal às fls. 1651/1685 com as devidas retificações dos números dos recursos de impugnação de cada Sujeito Passivo.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1689/1717, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina-se por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período autuado e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento de fls. 1607 e, ainda, para adequar a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao limite máximo previsto no vigente § 2º, inciso I, do mesmo artigo, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

---

***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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**

**Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 469/470.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos próprios Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ademais, o exame pericial, no presente caso, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos, conforme demonstrado pelo Fisco em sua Manifestação Fiscal, às fls. 1592/1603.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

(...)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Nesse sentido, considerando-se que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e que as respostas aos questionamentos se encontram no conjunto probatório constante dos autos, o que poderá ser melhor verificado no desenvolvimento da parte do mérito, indefere-se o pedido de produção de prova pericial formulado, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do RPTA por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação trata da constatação de que a Autuada (CNAE-F 1011-2/01 - Frigorífico Abate de Bovinos) promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela existência, no exercício de 2012, de saldo credor em conta tipicamente devedora, após recomposição da Conta “Caixa”, proveniente da glosa de recursos sem comprovação de origem, caracterizados como omissão de receitas, presunção legal prevista no § 3º do art. 194 do RICMS/02 c/c § 2º do art. 49 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples ou em dobro, conforme o caso, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta última limitada nos termos do § 2º do mesmo artigo (vigente até 30/06/17), todos da Lei nº 6.763/75.

Os sócios-administradores, Sandro Silva de Oliveira Júnior, Murilo Augusto de Oliveira Silva e Espólio de Geraldo Majela da Silva (conforme “Termo de Rerratificação do Auto de Infração” de fls. 1607), e o contador, Edmar Teixeira Guimarães, foram incluídos, como Coobrigados, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por eles praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

Na peça de defesa, os Impugnantes pleiteiam que seja considerado decaído o direito de o Fisco lançar relativamente aos fatos geradores constantes dos autos, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. , , DO . PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO ( , ART. ), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. , , DO )." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOU-SE).

(...)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios (Edcl.) no Recurso Especial (REsp )1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

E também no Agravo Regimental (AgRg) no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

Assim, ao contrário do alegado pela Defesa, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito a operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, resultando em falta de recolhimento do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Destaca-se que o caso dos autos, referente à saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscal, que resulta na ausência total de recolhimento de ICMS, não se assemelha às situações apresentadas nas decisões judiciais, evocadas para, em tese, sustentar a defesa dos Impugnantes em relação à decadência, pois referidas decisões tratam de recolhimento a menor do imposto.

Convém acrescentar que, ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo, como se constata nos presentes autos (saída de mercadoria sem acobertamento fiscal):

Art. 150.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(Grifou-se).

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente expirou em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11/12/17.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, relata-se que, mediante análise dos arquivos contábeis e extratos bancários apresentados pela Contribuinte (Anexos 5 e 6 do Auto de Infração – fls. 53/393 e 414) em resposta às Intimações Fiscais de fls. 09/13 dos autos, o Fisco observou diversos lançamentos relativos a “transferências bancárias, TEDs e pagamentos de fornecedores ou outros débitos nos extratos bancários” classificados pela empresa como “suprimentos de Caixa”, sem, contudo, identificar a correspondente saída (crédito) na referida Conta Caixa.

Assim, conforme narrado pelo Fisco em sua manifestação fiscal:

Durante procedimento de exploratória fiscal, em resposta à Intimação nº 10 ECGG/2017, o contribuinte apresentou planilha com relação, em seu entendimento, dos lançamentos de retificação dos suprimentos indevidos de caixa. Na ocasião, a fiscalização procedeu a exclusão de valores que poderiam ser considerados como retificadores dos lançamentos indevidos.

Posteriormente, em decorrência de análise da resposta à nova Intimação nº 15 ECGG/2017 (de fls. 14/17), emitida para a empresa apresentar a saída de Caixa correspondente (retificação do suprimento de Caixa), referente ao montante pendente, novos valores foram excluídos pelo Fisco da relação de suprimentos indevidos de Caixa.

Contudo, em relação aos valores remanescentes, discriminados no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 41/42), a Contribuinte não comprovou as saídas correspondentes aos suprimentos de Caixa, na mesma data e valor da referida Conta, autorizando, dessa forma, a presunção de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas de documento fiscal, em conformidade com o art. 194, § 3º, do RICMS/02.

O Fisco, então, efetuou a Recomposição da Conta Caixa, conforme quadros de fls. 44 (Anexo 3 do Auto de Infração), para glosar tais recursos sem comprovação da correspondente saída, caracterizados como suprimentos indevidos, constatando, ao final, saldo credor em conta tipicamente devedora, nos meses de fevereiro a junho e agosto a dezembro de 2012.

Conforme bem destacado pelo Fisco, o que está sendo objeto de tributação não é o recurso que saiu da Conta Bancos em função de pagamento diversos, mas o saldo credor da Conta Caixa, proveniente do estorno desses recursos, uma vez que restou comprovado que eles não transitaram pela Conta Caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para apuração do crédito tributário, tais valores mensais de saldo credor foram levados à planilha de fls. 46 (Anexo 4 do Auto de Infração), aos quais, em obediência ao art. 49 do RICMS/02, foi incluído o percentual relativo à alíquota interna de ICMS correspondente à mercadoria comercializada pela Contribuinte, determinando a base de cálculo do imposto devido.

Conforme esclarecimentos do Fisco constantes dessa planilha, a base de cálculo do mês de dezembro corresponde ao saldo final credor apurado no período somado ao saldo final devedor escritural registrado pela Contribuinte.

Nota-se que, para a apuração do ICMS operação própria, o Fisco considerou a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, adotando o multiplicador (por alíquota) de 0,07 (sete centésimos).

E ainda, para a apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária, o Fisco, com base nos dados lançados pela Contribuinte nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS - DAPI de 2012 (fls. 48/50), elaborou a Memória de Cálculo de fls. 47, constatando o percentual de saída de mercadoria sujeita à substituição tributária em relação ao total de saída tributada, que foi de 75,5% (setenta e cinco inteiros e cinco décimos por cento).

Aplicando referido percentual sobre a base de cálculo total apurada e considerando a Margem de Valor Agregado – MVA referente à mercadoria comercializada pela empresa, o Fisco apurou a base de cálculo relativa à substituição tributária, apurando o ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Cumprir registrar que a constatação da existência de saldo credor na Conta Caixa caracteriza omissão de receitas, ou seja, saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

O saldo credor de Caixa (Caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto nº 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 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

RICMS/02

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

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).

(...)

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.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e às quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Em relação à irregularidade de suprimento indevido de Caixa, constante dos autos, verifica-se que a maioria dos ingressos de recurso na Conta Caixa da empresa, objeto de autuação, foram provenientes de DOC (documento de crédito) e TED (transferência eletrônica), que são formas de realizar transferência entre contas bancárias, não existindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via DOC/TED para a Conta contábil "Caixa" da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda assim, se o contabilista transitou o DOC/TED pela Conta Caixa, deverá, na mesma data, creditar os mesmos valores na Conta Caixa e debitar os destinatários, seja ele fornecedor ou mesmo outra conta bancária da própria empresa.

De acordo com a inspeção física dos documentos apresentados pela Contribuinte em resposta às intimações fiscais, o Fisco constatou, também, que, além das transferências eletrônicas para pagamentos diversos suprindo indevidamente a Conta Caixa, há pagamentos de títulos, cujos débitos são efetuados diretamente no extrato bancário da empresa, bem como suprimento indevido referente a débito no extrato relacionado com despesa de cobrança.

É evidente que pagamento de título, assim como despesa de cobrança, sendo debitados diretamente no extrato bancário da Contribuinte, jamais se prestariam a suprir a Conta Caixa.

Nesse sentido, vale reproduzir os esclarecimentos do Fisco:

Débito automático não se confunde com o débito no extrato bancário que é efetuado em espécie na “boca de caixa”. No primeiro caso não ocorre senão a liquidação direta de um título ou despesa, no segundo caso o recurso é sacado em espécie possibilitando o suprimento de caixa.

Além dessas situações, o Fisco verificou, ainda, a contabilização de débito no extrato bancário referente a liquidação de fatura de cartão de crédito do seguinte modo: D-Caixa a C-Banco.

Da mesma forma, tal operação jamais poderia suprir a Conta Caixa.

Para melhor elucidar o caso, vale trazer o seguinte exemplo apresentado pelo Fisco em sua manifestação fiscal:

Exemplifiquemos: pagamento fatura cartão de crédito no valor de R\$500.000,00 através de débito automático/boleto bancário. O lançamento correto será: D-Despesa/Fornecedor a C-Banco. Caso o contabilista faça indevidamente o seguinte lançamento D-Caixa a C-Banco, deverá imediatamente efetuar o lançamento retificador que segue: D-Despesa/Fornecedor a C-Caixa, vr. R\$500.000,00.

Assim, inexistindo o lançamento de retificação, resta comprovado o suprimento indevido de Caixa para cobrir saldo negativo da Conta Caixa, fazendo frente a despesas realizadas.

Registra-se que, em resposta à Intimação Fiscal nº 15 ECGG/2017 (fls. 14/17), emitida para vincular as operações de “transferências bancárias, TEDs e pagamentos fornecedores ou outros débitos no extrato bancário”, classificadas como suprimentos de Caixa, à respectiva baixa na mesma data e valor na referida conta, isto é, para apresentar o lançamento de retificação para cada suprimento de Caixa, a Contribuinte apresentou a planilha de fls. 401/413.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a análise do Fisco, referida planilha contém os valores por ele questionados, em ordem numérica, e, logo abaixo, uma listagem, elaborada pela Contribuinte, que, em tese, representaria os lançamentos retificadores dos suprimentos indevidos.

Ressalvados os itens acatados, em relação aos quais foram considerados os lançamentos retificadores como corretos, não sendo, portanto, objeto de autuação, o Fisco observou as seguintes situações na listagem apresentada pela empresa:

- Valores pendentes: itens desacompanhados de qualquer justificativa sobre lançamentos de retificação do suprimento de Caixa, como, por exemplo, os itens 1.1, 6.1, 13, etc.;

- Valores que não fecham e datas diferentes: os valores dos lançamentos listados pela Contribuinte não são idênticos aos valores das transferências bancárias, havendo divergência, também, em relação às datas, como, por exemplo, os itens 4.1, 5, 8, 14.1, etc.;

- Supostas retificações: situações em que os suprimentos de Caixa referentes a transferência bancária (lançamentos correspondentes a “D-Caixa a C-Banco do Brasil”) foram supostamente retificados por outra transferência bancária (lançamento correspondente a “D-Banco do Brasil a C-Caixa”), retornando os valores ao próprio Banco de origem, considerando, ainda, que representam valores e datas diferentes do suprimento de Caixa.

Em relação a esta última situação, vale reproduzir o seguinte raciocínio do Fisco, que o levou ao não acatamento dos supostos lançamentos retificadores:

Isso por um motivo simples, se há uma transferência bancária (suprimento indevido) do Banco do Brasil para a conta Caixa, é evidente que a operação não tem como destinatário a própria conta de origem, ou seja, assim como é impossível efetuar transferências eletrônicas para a conta Caixa propriamente dita, é no mínimo ilógico que se efetue uma transferência tendo como destinatária a mesma conta de origem, pois seria uma operação nula. Isso significa que qualquer transferência/ted/doc que, posteriormente ao suprimento indevido de caixa, estiver ingressando no Banco do Brasil não possui qualquer vínculo com a operação questionada pelo fisco que envolve transferência/ted/doc emitido pela conta bancária do Banco do Brasil e que suprimam indevidamente a conta Caixa. Nesse caso, se trata de pagamento (saída), no outro caso se trata de recebimento. Vários itens apresentam essa circunstância de conter um ou mais lançamentos de supostas retificações que são ingressos de recursos no Banco do Brasil completamente desvinculados dos suprimentos de Caixa efetuados pelo citado Banco. Ora se há uma Ted do BB, suprimindo indevidamente a conta Caixa, é óbvio que não terá como favorecido o próprio BB, isso

significa que a retificação em que a conta Caixa será creditada terá uma contrapartida a débito de qualquer outra conta (Fornecedor/Despesa/Banco da Própria Empresa etc.), jamais a mesma conta bancária que supriu indevidamente o caixa. Isso ocorre nos itens: 4.1, 5 (...).

Observa-se, então, que a Autuada não conseguiu comprovar o ingresso de todos os recursos lançados na Conta Caixa objeto de autuação, não demonstrando a respectiva saída, na mesma data e valor da referida Conta.

A título de conhecimento, registra-se que o Fisco compilou alguns dados, conforme quadro de fls. 36/37 (Relatório Fiscal – Anexo 1 do Auto de Infração), sobre as Contas Caixa, Bancos, Duplicatas a Receber, Receita, Empréstimos, relativas ao Balancete Anual Analítico 2012 da empresa, fazendo a seguinte análise que deu origem à auditoria contábil da Conta Caixa:

Constatamos que 99,85% da Receita com Venda de Fabricação Própria foi efetuada a prazo, isto é, R\$ 197.620.388,96, isso justifica o débito na conta Duplicatas a Receber que totalizou R\$ 196.329.330,97. O ingresso de recurso em Bancos (R\$ 416.629.293,60) superou em R\$ 218.116.737,88 o faturamento de 2012 (R\$ 198.512.555,72). Em parte, isso se explica pelo recebimento de duplicatas a receber, pelo valor obtido através de empréstimos, e pelas transferências interbancárias. A movimentação a débito da conta Caixa é algo que chama a atenção em função de sua anormalidade, verifica-se que só o valor lançado a débito de Caixa já é o suficiente para exceder ao montante das receitas do exercício de 2012. O que é indício claro de irregularidade fiscal.

No intuito de contraditar a presunção normativa, a Defesa apresenta outra planilha, anexada à Impugnação às fls. 486/496 dos autos, contendo os recursos objeto de autuação, em ordem numérica, e, logo abaixo, uma nova listagem, que, em tese, representaria os lançamentos retificadores dos suprimentos indevidos.

Também foram anexados à Impugnação os documentos de fls. 497/1567, a fim de respaldar os lançamentos retificadores, quando indicados pela Defesa.

Contudo, tais documentos não foram hábeis a comprovar a efetiva retificação do suprimento de Caixa, não conseguindo demonstrar a ocorrência da saída de Caixa relativa aos suprimentos indevidos.

Vale reiterar que, se determinados valores que não transitaram efetivamente pela Conta Caixa foram contabilizados como se suprimentos fossem, torna-se obrigatório o lançamento retificador, efetuando o débito na conta apropriada (fornecedor, bancos, despesas, etc.) a crédito da Conta Caixa.

Registra-se que o Fisco analisou cada item constante da planilha apresentada pelos Impugnantes, individualmente, conforme fls. 1594/1603 dos autos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrando que não houve a comprovação almejada pela Defesa. A título de exemplo, cita-se os seguintes itens:

Item 1.1 Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 400.000. O Ted anexado à fl. 499 refere-se a ingresso de recurso em banco, não guarda relação com o suprimento questionado.

(...)

Item 58.1 Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 315.000. O contribuinte apresentou comprovante de crédito no extrato bancário no valor de R\$ 315.000 referente recebimento de Ted, quando deveria demonstrar um crédito na conta caixa no respectivo valor. Não há qualquer vínculo entre o suprimento indevido e o crédito bancário à fl. 804.

(...)

Item 71 Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 250.000, que supriu indevidamente a conta caixa através de TED em 05/04/2012. O contribuinte anexou 7 (sete) notas fiscais que juntas totalizam R\$ 250.027,01. As notas fiscais foram emitidas entre 20/05/2012 e 29/06/2012. Se as notas fiscais efetivamente foram pagas através do TED efetuado em 05/04/2012, estaríamos tratando de um pagamento antecipado. Neste caso, a conta debitada seria “Adiantamento a Fornecedores (Ativo Circulante)”, isso não ocorreu, e tampouco houve a retificação ou estorno de caixa nos valores correspondentes às notas fiscais supostamente vinculadas ao lançamento questionado pelo fisco. Nota-se que o Impugnante se deu ao trabalho de somar algumas notas fiscais, emitidas posteriormente, que totalizassem o valor aproximado do suprimento questionado pelo fisco.

(...)

Item 74.1 Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 150.000. Conforme extrato bancário, anexo fl. 896, houve suprimento indevido referente a transferência eletrônica no dia 11/04/2012. O impugnante tenta justificar o lançamento através de documentos que não tem vínculo nenhum com o citado suprimento, anexando aos autos um comprovante de TED no valor de R\$ 150.000 referente entrada de recurso no Banco do Brasil dia 12/04/2012.

(...)

Item 107.1 - Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 300.000,00. O Impugnante anexou notas fiscais diversas (fls. 1174 a 1179), mas não há

retificação conforme razão Caixa anexo às fls. 1180/1188.

(...)

Item 119.1 - Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 160.000,00. O extrato anexo (fl. 1299) refere-se a TED recebido pelo próprio Banco do Brasil, e não tem qualquer relação com o suprimento questionado pelo fisco. O Impugnante anexou também notas fiscais diversas (fls. 1300 a 1302), mas não há retificação conforme razão Caixa anexo às fls. 1303/1306.

(...)

Item 135 - Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 216.000,00. O extrato anexo (fl. 1401) refere-se a TED recebido pelo próprio banco, e não tem qualquer relação com o suprimento questionado pelo fisco. O Impugnante anexou também notas fiscais diversas (fls. 1401,1404/7/8/11/12/14/17), mas não há retificação conforme razão Caixa anexo às fls. 1402/3/5/6/9/10/13/15/16.

(...)

Item 162 - Não há saída de caixa correspondente no valor de R\$ 200.766,00. O Impugnante anexou nota fiscal (fls. 1567), mas não há retificação conforme razão Caixa anexo às fls. 1558 a 1566, que também são do período de 2013.

Destaca-se que, em relação ao item 1.1, o recurso em discussão foi ingressado na Conta Caixa em 02/01/12, ao passo que o documento de transferência apresentado pela Defesa às fls. 499 refere-se a ingresso de recurso na Conta Bancária em 27/02/12, (data bem posterior), não guardando qualquer relação com o suprimento analisado, conforme concluído pelo Fisco.

Destaca-se, ainda, em relação ao item 162, que o recurso ingressado na Conta Caixa em 21/12/12, no valor de R\$ 200.766,00 (duzentos mil e setecentos e sessenta e seis reais), refere-se a pagamento de título, conforme se verifica no extrato bancário de fls. 1557 e Nota Fiscal nº 011.382 apresentados pela Defesa.

Contudo, de acordo com o livro Razão da empresa, anexado às fls. 414 dos autos (Anexo 6 do Auto de Infração), o qual foi objeto de análise do Fisco, a Contribuinte não efetuou a devida retificação na Conta Caixa, mantendo referido suprimento de forma indevida, fato que torna obrigatório o respectivo estorno, conforme corretamente efetuado pelo Fisco.

Observa-se que, em diversas situações, os Impugnantes tentam demonstrar somente a origem do recurso que saiu da conta bancária suprimindo indevidamente a Conta Caixa. Contudo, o que está em discussão é a comprovação do real destino do recurso que foi lançado de forma indevida na Conta Caixa, pois se trata de recurso que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não transitou nessa conta contábil, devendo ser demonstrado o lançamento retificador que anularia referido lançamento indevido.

Entende-se que os documentos trazidos pela Defesa apenas fazem prova a favor do Fisco, pois comprovam que os recursos glosados pelo Fisco foram diretamente debitados na conta bancária da Autuada mediante “transferências bancárias, TEDs e pagamentos fornecedores ou outros débitos no extrato bancário”, evidenciando, de modo incontestável, que tais valores jamais transitaram em espécie na Conta Caixa da empresa, o que só seria possível em se tratando de saques em dinheiro ou cheques pagos.

E ainda, tais documentos não comprovam que os suprimentos de Caixa foram retificados, nem mesmo parcialmente, pois não há qualquer demonstração de que houve a saída de Caixa correspondente aos suprimentos em questão.

Não havendo lançamento retificador, resta confirmado que houve suprimento indevido na Conta Caixa, o qual deve ser estornado, mediante Recomposição da Conta Caixa, pois, reiterando, restou constatado que referido recurso não transitou na Conta Caixa e sua entrada não foi devidamente retificada mediante o lançamento a débito na conta apropriada (fornecedor, bancos, despesas, etc.) e a crédito na Conta Caixa.

Salienta-se que não se trata de Recomposição da Conta Gráfica do tributo, como a Defesa menciona, mas apenas de Recomposição da Conta Caixa, que resultou na constatação de saldo credor, fato que caracteriza omissão de receitas, ou seja, saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Registra-se que, de fato, conforme defendido pelos Impugnantes, o lançamento contábil a débito de uma conta representativa do subgrupo disponível e a crédito de outra conta representativa do mesmo subgrupo, como por exemplo as contas Caixa e Banco c/ Movimento, constitui um fato apenas permutativo, ou seja, o mesmo valor que é acrescido ao saldo devedor da conta debitada é diminuído no saldo devedor da conta creditada, permanecendo, assim, inalterado o saldo devedor do subgrupo disponível.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, tal fato não descaracteriza a ocorrência de suprimento indevido de Caixa, constatada nos autos, pois não basta simplesmente efetuar um lançamento contábil para que a autenticidade esteja comprovada, devendo qualquer registro refletir ou espelhar, de modo autêntico, o fato contábil, isto é, a operação comercial propriamente dita, e estar devidamente respaldado por documentos hábeis a comprovar o lançamento.

Acerca desse assunto, importa reproduzir os seguintes comentários do Fisco:

O D-Caixa a C-Bancos não altera o valor do subgrupo disponível, conforme citação da Impugnação, em se tratando de uma operação autêntica, exemplo: saque de valores em espécie para suprimento de caixa. Porém, quando o contribuinte paga uma despesa ou fornecedor, mas supre o Caixa pelo valor pago a

terceiros através de TED, é como se ele multiplicasse o recurso na proporção 2x1.

Isto porque paga-se, por exemplo, R\$ 1.000.000 a terceiros via TED, mas contabilmente transfere-se o valor para o Caixa (D-Caixa a C-Bancos), que passa a ter R\$ 1.000.000 no disponível.

Nestes casos, o contribuinte deverá corrigir esse suprimento indevido através do lançamento de retificação: D-Fornecedor/Despesa a C-Caixa, R\$ 1.000.000.

Aceitar um lançamento como válido simplesmente porque é permutativo no mesmo subgrupo (D-Caixa a C-Banco) é em muitos casos, como nos autos, convalidar a fraude ou simulação contábil. Para perceber isso, é preciso saber distinguir Fato Real/Contábil da Escrituração/Supostos Fatos Reais ou Contábeis. Ora, se houve pagamento de fornecedor através de TED, óbvio que tal valor jamais poderá suprir a conta caixa, exceto se imediatamente seja retificado.

Os documentos da escrita comercial e contábil fazem prova a favor do contribuinte, obviamente, desde que sejam entregues ao fisco e espelhem de fato os lançamentos contábeis efetuados.

A respeito das Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas Gerais e a Escrituração Contábil, dispõe o item 26 da NBC-ITG-2000:

"26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreendem todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou comparam a escrituração." (Grifou-se)

Assim, fica esclarecido que sempre que o contribuinte pagar uma obrigação através de TED/DOC ou Cheque Compensado, deverá reduzir o valor de sua disponibilidade. Mas, no presente caso temos o contrário, isto é, a saída de recurso do banco que teve como destino o pagamento de uma obrigação, foi indevidamente contabilizada como suprimento de caixa mantendo o valor do disponível como se nenhum pagamento houvesse sido feito.

(...)

É necessário distinguir o erro da fraude contábil, no primeiro caso não há intenção de efetuar lançamento contábil divergente do que determina sua legislação. Então, processa-se o lançamento de retificação ou

estorno adequando a escrituração aos documentos que lhe deram origem. Já no caso de fraude contábil a escrituração não reflete o documento contábil propositadamente. O suprimento de caixa é um lançamento simples que qualquer leigo em contabilidade sabe como ocorre. Mas, classificar TED, DOC, cheque compensado, débito automático como ingresso de caixa é o típico suprimento de caixa indevido. A regularização disso seria com lançamento a crédito de caixa em contrapartida da conta de destino que deveria ser debitada.

(...)

Vejamos interpretação Técnica Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 11-IT-03 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:...

d) registro de transações sem comprovação"

No que tange à reclamação da Defesa de que, na apuração das exigências fiscais, o Fisco não considerou a aplicação do seu direito ao crédito presumido, lastreado em Consulta Interna nº 175/09, vale trazer o seguinte comentário do Fisco, apresentado em seu Relatório Fiscal (fls. 35/36), que esclarece perfeitamente a questão:

"2.4 Em relação ao crédito presumido previsto pela legislação mineira, esclarecemos que aplica-se tão somente às saídas com emissão de notas fiscais e quando da apuração do imposto em substituição à apuração normal onde há utilização dos créditos referentes às operações de entrada. Portanto, aplica-se às saídas tributadas (venda com notas fiscais) e no momento de apuração do imposto dentro de cada mês ou período do fato gerador.

Depreende-se, portanto, que o crédito presumido é uma forma simplificada de apuração do ICMS, muitas vezes traduzido como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/2002. Aliás, esse entendimento está em conformidade com a CONSULTA INTERNA Nº 175/2009 – 23/11/2009."

Conforme bem registrado pelo Fisco, destaca-se o posicionamento deste Conselho em decisão consubstanciada, por exemplo, no Acórdão nº 21.414/17/2ª, referente a autuação fiscal de outro frigorífico, em que é abordado sobre a

inaplicabilidade do crédito presumido em relação às operações de saídas desacobertas de documentação fiscal:

“SEM RAZÃO A DEFESA EM SUAS ALEGAÇÕES, POIS, COMO INFORMA A FISCALIZAÇÃO, O CRÉDITO PRESUMIDO É UMA TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO QUE SUBSTITUI TODOS OS CRÉDITOS PASSÍVEIS DE APROPRIAÇÃO, EM RAZÃO DA ENTRADA DE MERCADORIAS OU BENS, POR UM DETERMINADO PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO DEBITADO POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

(...)

DA MESMA FORMA, NO MOMENTO DA AUTUAÇÃO POR SAÍDA DESACOBERTA, DEVE SER COBRADO INTEGRALMENTE O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO, OU SEJA, NÃO SE CONSIDERA O CRÉDITO PRESUMIDO QUE PODERIA TER SIDO LANÇADO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO, CASO A OPERAÇÃO HOUVESSE OCORRIDO COM ACOBERTAMENTO FISCAL.

COMO BEM DESTACADO NA RESPOSTA DA CONSULTA INTERNA COLACIONADA PELA FISCALIZAÇÃO, O INTERESSADO PODERÁ EFETIVAR O DIREITO À APLICAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO NAS OPERAÇÕES QUE PRATICAR, EXCLUÍDAS AS QUE FORAM OBJETO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO COMETIDO (NO CASO, SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM ACOBERTAMENTO FISCAL), SENDO QUE O PROCEDIMENTO FORMAL DO ABATIMENTO INCUMBE AO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, NÃO PODENDO O FISCO SUBSTITUÍ-LO.”

O Fisco destaca, também, que a própria Consulta Interna nº 175/09 mencionada pela Defesa aborda o assunto no mesmo sentido, relatando a respeito da impossibilidade da utilização do crédito presumido nas saídas desacobertas:

CONSULTA INTERNA Nº 175/2009 – 23/11/2009

Assunto: Crédito presumido

(...)

Exposição/Pergunta:

Contribuinte do setor de frigorífico apresentou denúncia espontânea referente a saídas desacobertas no ano de 2008. Esta denúncia foi apresentada a partir de questionamento feito do VAF negativo do referido ano.

(...)

Isso posto, indaga-se:

1- Pode o contribuinte utilizar-se do benefício do crédito presumido acima mencionado para o caso de saídas desacobertas de documento fiscal, espontaneamente denunciado?

2- Como fica esta situação para o caso de ação fiscal – auditoria e trânsito de mercadorias. Há de ser considerado o crédito presumido – carga tributária de 0,1% para a ocorrência de saída desacobertada?

Resposta:

Em preliminar, cabe salientar que o crédito presumido tem a natureza jurídica de técnica alternativa para a apuração do imposto, porquanto é aplicado em substituição aos créditos relativos às etapas anteriores. Vale dizer, como técnica de apuração, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles passíveis de serem apropriados, decorrentes do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços. Portanto, tem caráter escritural e, em algumas hipóteses previstas na legislação tributária, a sua aplicação depende de condições a serem atendidas pelo contribuinte.

Depreende-se, portanto, que o crédito presumido é uma forma simplificada de apuração do ICMS, muitas vezes traduzido como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/2002 ou em regime especial.

A aplicação de crédito presumido, in casu, resulta em carga tributária efetiva de 0,1% nas saídas de produtos de refrigerado, nos termos do art. 75, inciso IV do RICMS/02, operacionalizada no momento da apuração do imposto a ser recolhido, e não no momento da emissão da nota fiscal, ou de denúncia espontânea ou de intervenção do Fisco.

(...)

2- Da mesma forma, no momento da autuação por saída desacobertada, deve ser cobrado integralmente o valor do imposto incidente na operação, ou seja, não se considera o crédito presumido que poderia ter sido lançado na apuração do imposto, caso a operação houvesse ocorrido com acobertamento fiscal.

(Grifou-se)

O interessado poderá efetivar o direito à aplicação do crédito presumido nas operações que praticar, excluídas as que foram objeto do ilícito tributário cometido, sendo que o procedimento formal do abatimento incumbe ao contribuinte do imposto, não podendo o Fisco substituí-lo.

Dessa forma, não há que se falar em apuração do imposto como se escritural fosse, exigindo-se o imposto incidente nos termos da legislação tributária, observado o parágrafo único do art. 89 do RICMS/02.

DOLT/SUTRI

Pelo exposto, não restam dúvidas de que o crédito presumido somente pode ser aplicado no momento da apuração do imposto declarado, não havendo que se falar em crédito presumido relativos a saídas desacobertas.

Quanto à alegação da Defesa de que “o Auditor Fiscal excedeu em sua pretensão de autuar a empresa, equivocou-se, ou quando nada agiu com excesso de zelo”, importa comentar que, conforme já relatado anteriormente, este mesmo trabalho de auditoria contábil foi realizado sobre o exercício de 2013, dando origem ao PTA nº 01.000863606.96, que foi objeto de pedido de parcelamento, requerido pela empresa em adesão ao Plano de Regularização de Créditos Tributários.

E ainda, conforme documento de fls. 428, a Autuada solicitou a exclusão dos débitos lançados no presente PTA (referentes aos fatos geradores do ano de 2012) da base de cálculo do parcelamento requerido, apenas por entender que se trata “de caso específico de prescrição/decadência, conforme Súmula já existente e jurisprudência consolidada no âmbito dos Tribunais Superiores”.

Diante disso, entende-se que os Impugnantes reconheceram o trabalho fiscal, no momento em que solicitaram, inicialmente, o parcelamento dos créditos tributários de ambos processos, querendo, posteriormente, discutir somente no que tange à questão da decadência, em relação ao presente processo, que aborda os fatos geradores de 2012, cuja alegação já foi abordada anteriormente, mas não foi reconhecida.

Pelo exposto, observa-se que restou devidamente comprovada a infração cometida pela Autuada e, não tendo os Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, corretas as exigências fiscais.

No que tange à Multa Isolada aplicada, registra-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória e foi exigida nos termos da legislação, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, com fulcro no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, em obediência ao § 2º (vigente até 30/06/17) do mesmo art. 55:

Lei nº 6.763/75

(...)

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 à mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo

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

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;

(...)

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

*"§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência."*

(...)

Registra-se, contudo, que a redação do referido § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que traz limitações às multas previstas no mesmo artigo, foi alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

(...)

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Grifou-se).

(...)

**Efeitos de 1º/07/2017 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017:**

*"I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;"*

(...)

Nota-se que a redação vigente desse dispositivo, efetivada pela Lei nº 22.796/17, alterou a limitação das multas previstas no art. 55 de duas vezes e meia para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, sem qualquer ressalva, resultando mais favorável à Autuada.

Dessa forma, necessária se torna a aplicação do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

CTN

(...)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Pelo exposto, no presente caso, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 deve ser adequada ao limite máximo previsto no vigente § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

No tocante à inclusão dos Coobrigados no polo passivo da presente obrigação tributária, os Impugnantes afirmam que se encontra equivocada, argumentando que “os administradores da Autuada não são os que foram citados na peça fiscal, tendo inclusive ocorrido o falecimento do ex-sócio GERALDO MAGELA DA SILVA, conforme faz prova o Atestado de Óbito ora anexado (doc. 04)”.

No entanto, não são cabíveis tais argumentos, pois os sócios-administradores inseridos no polo passivo da obrigação tributária são aqueles que atuaram na empresa à época dos fatos geradores, conforme documentos de fls. 416/423 dos autos (Anexo 7 do Auto de Infração).

Registra-se, ainda, que, diante do conhecimento de que o sócio administrador Geraldo Majela da Silva veio a óbito em 14/09/17, o Fisco retificou o lançamento, conforme “Termo de Rerratificação de Auto de Infração” de fls. 1607, para substituir o Sujeito Passivo “Geraldo Majela da Silva” pelo “Espólio de Geraldo Majela da Silva”, representado por “Luiz Carlos da Silva”, nomeado inventariante, permanecendo inalterados os demais itens do Auto de Infração.

Outro argumento apresentado pelos Impugnantes, para defender a alegação de que se encontra “equivocada” a inclusão dos Coobrigados no polo passivo, é de que “não houve por bem comprovar que tenham eles incorrido nas proibições do art. 135, do CTN, ou seja, que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Trazem jurisprudências no sentido de que, para atribuir responsabilidade ao sócio pelo crédito tributário, necessário que se comprove sua atuação como dolo ou má-fé.

Contudo, a responsabilização dos sócios-administradores está relacionada com o cometimento das infrações detectadas, em que se adotou uma sistemática com o claro objetivo de omitir operações com mercadorias e ocultá-las do controle do Fisco, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

A simulação ou a falta 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.

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

Ressalta-se que 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.

Nesse mesmo sentido, vale trazer julgados do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG. Examine-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA COM LIMINAR - ABSTENÇÃO DA COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SÓCIO GERENTE - FUMUS BONI IURES - PERICULUM IN MORA - A - REQUISITOS NÃO DEMONSTRADOS - DECISÃO MANTIDA. 1. PARA A CONCESSÃO, INITIO LITIS, DA MEDIDA REQUERIDA TORNA-SE IMPRESCINDÍVEL QUE SE CONSTATE A EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS BASILARES EXIGIDOS PELA NORMA PROCESSUAL, QUAIS SEJAM O FUMUS BONI IURIS E O PERICULUM IN MORA. 2. TENDO A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL APURADO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DA RESPECTIVA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A PRINCÍPIO, NÃO SE PODE AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR, NA FORMA DO ARTIGO 21, §2º, II E §3º DA LEI 6.763/75, NÃO RESTANDO DEMONSTRADO O FUMUS BONI IURES, DEVENDO SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU O PEDIDO CAUTELAR DE

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO FISCAL. 3. RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.151179-0/001, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 02/07/0015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/07/2015). GRIFOU-SE.

EMENTA: APELAÇÃO - CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, V, DA LEI Nº 8.137/90) - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - LAPSO TEMPORAL NECESSÁRIO NÃO TRANSCORRIDO - NULIDADE DA PROVA OBTIDA PELA QUEBRA DE SIGILO FISCAL - INOCORRÊNCIA - FORNECIMENTO OBRIGATÓRIO PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - NULIDADE DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS - INOCORRÊNCIA - NULIDADE DO FEITO POR AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS DO ACUSADO NA DENÚNCIA - INOCORRÊNCIA - PREENCHIMENTO DAS FORMALIDADES E REQUISITOS DO ART. 41, DO CPP - PRELIMINARES REJEITADAS - MÉRITO - AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS - ABSOLVIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE DOLO - INOCORRÊNCIA - CONDENAÇÃO MANTIDA - ALTERAÇÃO DAS PENAS RESTRITIVAS DE DIREITO FIXADAS NA SENTENÇA - INVIABILIDADE - ISENÇÃO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS - IMPOSSIBILIDADE.

- SE NÃO DECORREU O PRAZO PRESCRICIONAL ENTRE OS MARCOS INTERRUPTIVOS PREVISTOS NO ART. 117, DO CÓDIGO PENAL, NÃO HÁ COMO DECLARAR A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO APELANTE, PELA OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO.

- NÃO HÁ QUE SE FALAR EM NULIDADE DA PROVA OBTIDA PELA QUEBRA DO SIGILO FISCAL, SE O FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES DE VENDA POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO À RECEITA ESTADUAL É UMA OPERAÇÃO OBRIGATÓRIA, PREVISTA NOS ARTS. 5º E 6º, DA LC Nº 105/2001, E ART. 10-A DA PARTE 1, DO ANEXO VII, DO RICMS/2002 (MINAS GERAIS).

- SE NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS FOI OPORTUNIZADO AO RÉU O DIREITO DE DEFESA, TENDO ELE, INCLUSIVE, ACIONADO O CONSELHO DE CONTRIBUINTES, NÃO HÁ DEMONSTRAÇÃO DE QUALQUER VÍCIO QUE ACARRETE NULIDADE.

- É VÁLIDA A DENÚNCIA QUE PREENCHE AS FORMALIDADES E OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 41, DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL.

- NÃO HÁ FALAR EM ABSOLVIÇÃO DO ACUSADO QUE DEIXOU DE EMITIR NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS VENDIDAS, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS AOS COFRES PÚBLICOS.

- RESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE O AGENTE, NA

CONDIÇÃO DE ADMINISTRADOR DA EMPRESA, VENDEU MERCADORIAS SEM EMITIR AS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS DE SAÍDA, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS, AO LONGO DE UM EXTENSO PERÍODO DE TEMPO, RESTA EVIDENCIADO O DOLO EM SUA CONDUTA, IMPONDO-SE A CONDENAÇÃO PELA PRÁTICA DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CRIMINAL 1.0079.14.011858-3/001, RELATOR(A): DES.(A) AGOSTINHO GOMES DE AZEVEDO, 7ª CÂMARA CRIMINAL, JULGAMENTO EM 07/10/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/10/2015).

(DESTACOU-SE)

(...)

Importa salientar a decisão do TJMG, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, em que firmou, à unanimidade, o seguinte entendimento:

(...)

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.

(...)

Destaca-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando cometeram as irregularidades de dar saída de mercadorias desacoberta de documentação fiscal, conseqüentemente sem o pagamento do imposto devido.

Essa sistemática necessita, evidentemente, de decisão gerencial, efetivada com infração de lei, portanto, alcançada pela responsabilidade prevista na legislação.

Induidoso que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão deles no polo passivo da obrigação tributária.

Dessa forma, correta a eleição dos sócios-administradores para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

(...)

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

Registra-se, ainda, conforme bem colocado pelo Fisco, que a responsabilização do contador está diretamente relacionada com a simulação de lançamentos contábeis de suprimentos indevidos de Caixa, para cobrir saldo negativo da Conta Caixa, ocultando receitas de vendas (fato gerador de ICMS), o que, conseqüentemente, acarreta a falta de recolhimento do imposto.

O contabilista é tecnicamente responsável por essa ocultação, evidenciando a ocorrência de fraude contábil, ou seja, dolo, no momento em que há escrituração de pagamentos diversos, mediante transferência eletrônica, como supostos suprimentos de Caixa.

É cediço que transferência eletrônica entre contas bancárias em hipótese alguma serve para justificar suprimento de Caixa.

Destaca-se que a inexistência de lançamentos retificadores em relação aos suprimentos de Caixa indevidos confirma a caracterização de dolo ou fraude contábil, porque não basta alegar que a Conta Caixa era utilizada como uma conta transitória, é preciso comprovar que houve a retificação do suprimento indevido.

Por fim, a responsabilidade do contabilista encontra-se expressa no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

Corroborando com esse posicionamento, vale trazer excertos de algumas decisões deste Conselho, apresentadas pelo Fisco em sua manifestação fiscal, consubstanciadas nos Acórdãos n.ºs: 21.046/13/3ª e 4.349/14/CE, que tratam de casos semelhantes ao do presente processo (saída desacobertada de documento fiscal, caracterizada pela existência de saldo credor de Conta Caixa), em que foi mantida a coobrigação do contabilista:

ACÓRDÃO Nº 21.046/13/3ª

(...)

A SIMULAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS, PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS (SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL), É UM TÍPICO ATO ILÍCITO, CUJO DOLO ESPECÍFICO DECORRE DE CONCLUSÃO LÓGICA, POIS SENDO ILÍCITO O ATO E NÃO TENDO OCORRIDO LANÇAMENTOS RETIFICADORES, AFASTA-SE A HIPÓTESE DE ERRO E CONCLUI-SE QUE HOUVE A INTENÇÃO DA PRÁTICA DO ATO (DOLO ESPECÍFICO ELEMENTAR).

ACÓRDÃO Nº4.349/14/CE

DESSA FORMA, CONFIRMADA A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, CONFORME SE VERIFICA NOS PRESENTES AUTOS, É POSSÍVEL CONCLUIR PELA CULPABILIDADE DO COOBRIGADO, ORA RECORRENTE, QUE POR SER O PROFISSIONAL DA ÁREA CONTÁBIL, COMPROVADAMENTE, MAQUIOU LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE FORMA A NÃO APURAR SALDOS CREDORES EM SUA MOVIMENTAÇÃO DE CAIXA.

MUITO EMBORA A VANTAGEM ECONÔMICA SEJA DA RECORRENTE/AUTUADA, O COOBRIGADO DEVE RESPONDER PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE SUAS ATRIBUIÇÕES, UMA VEZ CONFIRMADO O MAQUIAMENTO DA CONTABILIDADE COM REGISTROS QUE NÃO CONFIGURAM O EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS.

(...)

Pelo exposto, observando que o lançamento respeitou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que restaram devidamente comprovadas as infrações cometidas pela Autuada, bem como as responsabilidades dos Coobrigados, não tendo os Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de elidir as exigências fiscais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1607 e, ainda, para adequar a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao limite máximo previsto no § 2º, inciso I, do mesmo artigo, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN, nos termos do Parecer da Assessoria. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que o julgava parcialmente procedente para excluir também, do polo passivo da obrigação tributária, o Espólio de Geraldo Majela da Silva. Pela Impugnante Indústria e Comércio de Alimentos Supremo Ltda., sustentou oralmente o Dr. Laiz Travizani Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor).

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2019.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.274/19/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000863536-81	
Impugnação:	40.010145072-69, 40.010146863-76 (Coob.), 40.010146862-95 (Coob.), 40.010146860-31 (Coob.), 40.010146861-12 (Coob.)	
Impugnante:	Indústria e Comércio de Alimentos Supremo Ltda IE: 298015397.00-47 Edmar Teixeira Guimarães (Coob.) CPF: 400.659.606-53 Espólio de Geraldo Majela da Silva (Coob.) CPF: 203.577.706-25 Murilo Augusto de Oliveira Silva (Coob.) CPF: 104.017.286-50 Sandro Silva de Oliveira Junior (Coob.) CPF: 113.939.726-59	
Proc. S. Passivo:	Laiz Travizani Júnior/Outro(s), Sandro Silva de Oliveira	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme consta do Relatório, foi apurada pela Autoridade Fiscal a presunção de saída de mercadorias sem acobertamento fiscal, no exercício de 2012, apuração atribuída com base no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º da Parte Geral do RICMS/02, tendo em vista a constatação de ingresso de recursos financeiros em contas bancárias, não contabilizados, e sem comprovação de origem em operações com documentos fiscais.

Foram arrolados como Coobrigados os respectivos sócios da pessoa jurídica, entre eles o sócio Geraldo Majela da Silva, o qual, conforme “Termo de Rerratificação de Auto de Infração” de fls. 1607, foi substituído pelo “Espólio de Geraldo Majela da Silva”.

Consta no processo que o Sr. Geraldo Majela da Silva faleceu antes do encerramento do procedimento exploratório e, conseqüentemente, antes da lavratura do Auto de Infração. Ou seja, em relação a este Coobrigado, em razão do óbito, temos

como prejudicado o exercício do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual deve o espólio ser excluído do polo passivo.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II, previsão semelhante:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Observamos que as citadas normas ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando praticarem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta ilícita dessas pessoas físicas.

Comentando o citado art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O 'contrato', no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a 'lei' referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN, ser faz necessária a demonstração de dois elementos: os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão, e o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Embora possa haver nos autos provas concretas acerca das condutas que justificam a eleição dos demais coobrigados – como ratificado em sede de manifestação fiscal e ainda pelo próprio voto proferido pelo Conselheiro Relator, fato é que a caracterização da responsabilidade deve ser precedida da análise dos fatos e elementos apresentados pelas partes.

Às partes eleitas para compor o polo passivo do lançamento deve ser oportunizado o exercício da ampla defesa e do contraditório, seja quanto aos fatos relacionados ao inadimplemento das obrigações tributárias, seja no que tange a imputação do exercício de conduta dolosa capaz de justificar a imputação da responsabilidade.

Ainda que um representante legal ou um sucessor possa ser intimado em nome de sócio falecido, por meio do Espólio, no caso de lançamento como ora enfrentado onde as partes são intimadas para apresentarem a comprovação da origem dos recursos que ingressaram na conta da pessoa jurídica, tem-se uma situação peculiar: como exigir de terceiro (o inventariante) que não dirige ou dirigiu, que não gere ou geriu, ou que não faça ou fez parte dos quadros societários da pessoa jurídica, explique as operações comerciais omitidas dos registros contábeis? E mais, como exigir que o espólio comprove que o *de cujus* não praticou atos dolosos na gestão da empresa?

A imputação da responsabilidade tributária sob o fundamento legal utilizado, art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, exige a comprovação de conduta personalíssima da parte, onde apenas esta pode trazer aos autos provas e elementos que eventualmente levariam ao afastamento ou a limitação da sua responsabilidade.

Neste cenário, por completa impossibilidade jurídica, deve o espólio ser excluído do polo passivo do lançamento.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**