

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.221/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002314501-31
Impugnação: 40.010153894-21
Impugnante: Distribuidora Açaí Brasil Ltda
IE: 001502647.00-09
Coobrigado: Luiz Carlos Marquezam de Resende
CPF: 197.857.631-53
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário, nos termos do disposto no inciso I, do art. 173 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a inclusão do sócio-administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. Constatada a manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou com exigibilidade não comprovada, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme art. 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatada a entrada de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante auditoria reversa, a partir das operações de saídas desacobertas, verificadas na apuração de passivo fictício (manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou com exigibilidade não comprovada, conforme art. 194, § 3º do RICMS/02.) Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre as seguintes irregularidades, referentes ao mês de março do exercício de 2017:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02, em face da constatação a existência de passivo fictício caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada;

- considerou a Fiscalização, ainda, que a Autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, “baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. Diante desta realidade, buscou-se a obtenção do ICMS/ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”.

Acrescenta ainda a Fiscalização que “para o período março/2017, têm-se que, conforme consta do subitem 2., 1, que reflete os números da DAPI/MARÇO/2017, para valor de vendas declaradas na ordem de R\$ 1.340.739,39 o valor das compras se dá por R\$ 1.040.296,06, traduzindo numa proporção de 77,59% de compras em relação a vendas, estando dentro de critérios de razoabilidade. No entanto, ao se acrescentar o valor da omissão de saídas às vendas declaradas, este critério não é mais observado, tornando o volume de saídas descontextualizado com o de entradas, corroborando a existência de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal”.

Conforme anexos ao Auto de Infração, em relação à acusação de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS em relação à parcela das saídas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei sobre a totalidade das saídas desacobertas apuradas.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (sócio-administrador) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN, segundo o Fisco por “possuir poderes de gerência e domínio dos fatos, beneficiando diretamente das operações irregulares”

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes anexos (anexo “Provas”): Resposta Intimação Empréstimos; **Planilha auxiliar** na qual consta na aba “Planilha 1”: item 1 – Relação de ingressos de recursos não comprovados/passivo fictício; item 2 - Demonstrativo do cálculo do ICMS/ST reverso (subitens 2.1 e 2.2- Demonstrativo da proporção das compras em relação às vendas; item 2.2- Demonstrativo da proporção da forma de tributação das entradas). Na aba “Planilha 2”: item 2.3- Demonstrativo do

cálculo dos valores das aquisições desacobertada; item 2.4 - Demonstrativo do cálculo das proporções das entradas por MVA aplicável; item 2.5 - Demonstrativo do cálculo das proporções das entradas por MVA aplicável; 2.6 - Demonstrativo do cálculo do ICMS/ST reverso; item 3 - Apontamentos excluídos do arquivo somatória/DAPI relativos à forma de tributação das saídas. Na aba “Planilha 3”: item 4 - Demonstrativo do crédito tributário (subitens 4.1- Entrada desacobertada ST; 4.2 - saídas desacobertadas ST; 4.3 - saídas desacobertadas D/C; 4.4- Crédito tributário – total); DAPI março 2017; Demonstrativo MVA 2017; Razão Conta Empréstimos 2017; Intimações fiscais.

Da Impugnação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 34/41.

Requer, tendo em vista a apresentação da presente impugnação, que se reconheça a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração - AI, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Sustenta que se deve *“tornar sem efeito os encargos aplicados sobre o valor apresentando no AI representado pela multa de revalidação – MR (código de receita 5223), MR (código de receita 5231), Multa Isolada (código de receita 1826) e juros de mora”*.

Requer *“seja concedido à Impugnante a oportunidade de, no curso do processo, juntar documentos necessários à comprovação de alegações e sustentação da Impugnação”*.

Pede que seja *“desalocado do polo passivo o sócio-administrador Luiz Carlos Marquezan Rezende considerando as alegações do Agente Tributário tidas como infundadas”*.

Alega que *“considerando a forma de lavratura do AI, caso não seja pelo seu cancelamento o entendimento da Autoridade Administrativa, que este, então, seja revisado e que eventuais valores divergentes sejam lançados em novo lançamento com novos prazos de defesa”*.

Repete as acusações fiscais constantes do relatório do AI, bem como as demais informações dele constantes.

Fala que *“os valores apresentados no Auto de Infração lavrado pela Autoridade Tributária foram obtidos considerando a condição da legislação que concede a faculdade de arbitramento”*.

Argui que *“o Sr. Luiz Carlos Marquezan Rezende foi alocado ao polo passivo por um “julgamento prévio” da Autoridade lavradora do Auto de Infração considerando-o beneficiário: “se beneficiou diretamente das operações irregulares”*”.

Menciona que *“destas constatações, pode se concluir que objeto da ação fiscal não pode prosperar, não se justificando a eficácia dele”*.

Explica que *“a Impugnante é uma empresa de alimentos que atua há mais de 12 anos da cidade de Uberlândia e região, no comércio atacadista de alimentos em*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

geral e fabricação de conservas, frutos, congelados e comestíveis, que sempre pautou suas operações comerciais, industriais, financeiras e transações de controle pela transparência e respeito aos acordos que firma, procurando contribuir para o desenvolvimento econômico da região onde atua”.

Menciona que é sujeito passivo do ICMS regime normal e ICMS regime substituição tributária prevista no art. 45 do CTN.

Sustenta que teve contra si o Auto de Infração lavrado em 16/02/22, do qual tomou ciência em 18/02/22.

Destaca que a base para o apontamento do Auditor Fiscal são os registros contábeis de uma conta de passivo, do período de janeiro a dezembro de 2017. O saldo dos empréstimos autuado é o saldo registrado em 28/02/17, tomado em 31/03/17, pois em março não houve reconhecimentos contábeis.

Registra que a conta contábil em questão – Empréstimo 2.1.04.01.01.10 – é uma conta de título genérico, podendo conter no saldo de transações sem envolvimento do sócio, nos períodos pretéritos anteriores a 2017, levantando dúvidas quanto à consistência da base adotada pelo Auditor Fiscal para arbitramento e cálculo dos valores de mercadorias desacobertas de documento fiscal, por conseguinte dos valores de apurados de ICMS e encargos moratórios.

Comenta que o Auditor Fiscal relata que não há decadência em se tratando de passivo fictício.

Relata que a sustentação da lavratura do AI pelo Auditor Fiscal reside em Passivo Fictício e decadência, a todo tempo seus argumentos foram de provar tais conceitos.

Diz que Passivo Fictício é um conceito geral, não existindo territorialidade valendo para as instâncias municipal, estadual e federal, e a decadência está prevista no art. 173, do CTN, portanto, no que couber, a Legislação Federal pode ser invocada, mesmo que subsidiariamente.

Defende que o argumento do Auditor Fiscal de “*eventual arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário decorrente da constatação de passivo fictício não deve estar atrelada à data da ocorrência de uma obrigação já paga*”, não pode prosperar em razão de dúvidas levantadas em *organismos federais*.

Colaciona excertos de textos extraídos da internet sobre decisões do CARF relativas à contagem do prazo decadencial em autuações referentes ao passivo fictício.

Requer o cancelamento/nulidade do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

Manifestando-se às págs. 42/49, o Fisco refuta as alegações da Defesa e solicita a manutenção integral do feito fiscal, aos seguintes argumentos:

- explica que a acusação fiscal é sobre a constatação de passivo fictício e entrada de recursos sem origem legal no caixa da empresa, permitindo presunção legal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de omissão de receitas, que se materializou por saídas desacobertas de documentação fiscal;

- informa que o Fisco valeu-se dos registros da própria Impugnante para gerar a imputação, procedimento que conta com o estribo dos incisos I e V art. 194 do RICMS/02,

- registra que a ação fiscal foi desenvolvida, em atenção aos limites da legalidade, observou o art. 196 do RICMS/02, que autoriza o fisco estadual a observar a legislação Tributária Federal;

- sustenta que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, nos termos do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA;

- ressalta que o art. 40 da Lei Federal nº 9.430 caracteriza como omissão de receitas a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada;

- relata que consta do relatório do Auto de Infração a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação, as circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos infringidos. E ainda, o relatório que detalha a metodologia de análise e auditoria, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade;

- destaca que as planilhas auxiliares detalham as irregularidades constatadas, e a composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas;

- conclui que as alegações apresentadas estão descontextualizadas com a realidade dos fatos, possuindo caráter meramente protelatório, não se constituindo defesa;

- defende a não ocorrência de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o lançamento, pois a hipótese da decadência é excluída para o caso presente, pelo motivo de que uma vez caracterizado o chamado passivo fictício, não importa a data ou o ano em que ocorreu a quitação da obrigação (se for o caso) ou a que se referia a obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada. Por consequência, eventual arguição de decadência decorrente da constatação de passivo fictício não deve estar atrelada à data da ocorrência de uma obrigação já paga ou a datas de contratos de empréstimos firmados, e sim em relação ao exercício em que é apurado o passivo fictício (2017, no presente caso), em que as disponibilidades da empresa se encontram infladas artificialmente, exatamente pelo fato de a obrigação (inexistente ou já paga) não ter sido baixada do passivo contábil;

- acrescenta que sendo o passivo fictício inerente ao período de março de 2017 e tendo em vista que os Impugnantes foram regularmente cientificados do Auto de Infração em fevereiro de 2022, conclui-se que não se operou a decadência arguida,

seja pela ótica do disposto no art. 150, § 4º do CTN, seja pelo prisma da norma contida no art. 173, inciso I do mesmo diploma legal;

- sobre a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, diz que quando há existência de infração à lei tributária, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, há responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, administradores, diretores, dentre outros, na dicção do art. 135, inciso III do CTN. E o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 atribui responsabilidade solidária aos sócios, pelo recolhimento do imposto e seus acréscimos legais, quando seus atos ou omissões concorrerem para que não ocorra o pagamento do imposto;

- sustenta que, no caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, caracterizando-se a legitimidade da responsabilidade tributária solidária do sócio-administrador, nos termos do art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75; sendo os dispositivos legais retro elencados no trabalho fiscal, oferecendo o estribo à alocação do sócio no polo passivo da obrigação tributária.

Ao final, conclui que a peça fiscal encontra-se fundamentada e instruída de forma a demonstrar que as imputações do Fisco encontram-se perfeitamente comprovadas.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 50/68, opina, quanto à prejudicial de mérito, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e, no mérito pela procedência do lançamento.

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.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre as seguintes irregularidades, referentes ao mês de março do exercício de 2017:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02, em face da constatação a existência de passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada;

- considerou a Fiscalização, ainda, que a Autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser*

que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. Diante desta realidade, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”.

Acrescenta ainda a Fiscalização que “para o período março/ 2.017, têm-se que, conforme consta do subitem 2., 1, que reflete os números da DAPI/MARÇO/2017, para valor de vendas declaradas na ordem de R\$ 1.340.739,39 o valor das compras se dá por R\$ 1.040.296,06, traduzindo numa proporção de 77,59% de compras em relação a vendas, estando dentro de critérios de razoabilidade. No entanto, ao se acrescentar o valor da omissão de saídas às vendas declaradas, este critério não é mais observado, tornando o volume de saídas descontextualizado com o de entradas, corroborando a existência de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal”.

Conforme anexos ao Auto de Infração, em relação à acusação de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS em relação à parcela das saídas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei sobre a totalidade das saídas desacobertas apuradas.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (sócio-administrador) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

A infração em questão foi assim narrada pelo Fisco em seu Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

5) DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Após análise do Razão Contábil de contas compõem o passivo, e ainda de alguns lançamentos que fazem suprimento de caixa, o fisco lavrou a Intimação nº 016, anexa, quando solicitou esclarecimentos e apresentação de documentos referentes a estas informações.

Na oportunidade foi requisitado esclarecimentos sobre os valores referentes a empréstimos contraídos junto a pessoas físicas, que vinham a ser sócios da empresa.

Houve deferimento em solicitação de prorrogação de prazo para atendimento à intimação, solicitado por mensagem eletrônica, diretamente ao auditor fiscal, por meio pessoa estranha ao quadro social da empresa, que também não comprovou ter sido eleita representante legal.

Posteriormente, por meio da mesma pessoa, houve pronunciamento nos seguintes termos:

- Que os empréstimos foram realizados verbalmente, pois o credor é sócio da empresa em questão.

- Que houve confiabilidade no acordo entre as partes e os empréstimos aconteceram conforme as escriturações contábeis.

- Que o credor junto a sua família possui economias que foram adquiridas com o passar do tempo, portanto houve um compartilhamento nos saldos emprestados a distribuidora Açai Brasil.

- Que os saldos tomados foram direcionados diretamente para custear dívidas em atraso com os credores. Por falha na administração houve registro de altas dívidas com os credores e caso não liquidadas poderiam comprometer o funcionamento dos negócios, portanto os saldos não passaram pelas contas da empresa. Registra-se que não foram apresentados os comprovantes dos recursos ingressados no caixa e documentos que comprovassem a efetiva existência das exigibilidades do passivo.

Uma outra intimação, nº 017/2.021, para que a Distribuidora Açai apresentasse os extratos bancários, foi encaminhada, porém ignorada pelo contribuinte. Salienta-se que nenhum representante legal da empresa se manifestou quanto às intimações lavradas, sendo que apenas o Sr. Edivan Fornari Chagas que se posicionou como um prestador de serviços, se manifestou nos termos acima expostos.

Têm-se que o passivo fictício é caracterizado pela manutenção de registros contábeis que representam obrigações junto a terceiros, cuja exigibilidade não pode ser comprovada, dado que a obrigação já foi paga, porém não contabilizada.

Se, foi paga e não contabilizada há a presunção legal de que este pagamento ocorreu com recursos advindos de omissão de receitas Lei 9.430/96:

(...)

Observa-se que ao se eximir de fornecer explicações e apresentar comprovantes ao fisco do ingresso de recursos no caixa da empresa, o sujeito passivo oferece a presunção legal de omissão de receitas, que é abordada pela Legislação Tributária Mineira, conforme se segue: Lei 6.763/75: Art. 49, §2º (...)

- Para haver a regularidade dos ingressos de recursos no caixa ou equivalente deve haver a prova da origem legal desses recursos e da efetiva entrega dos valores.

Não basta apenas a satisfação de uma das duas condições, e sim das duas. (art. 12, §3º do DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.

(...)

Como se pode observar, há a exigência da prova tanto da origem quanto da efetiva entrega dos recursos. Escriturando os valores simplesmente no caixa contábil não há prova da efetiva entrega dos valores.

Um simples lançamento escritural a débito na conta caixa não prova a efetiva entrega. O ingresso de recursos sem comprovação de origem no caixa provoca a presunção legal de omissão de receitas, conseqüentemente autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 194, § 3º do RICMS/02 como segue:

(...)

Nestes termos, atentando para a data 31/03/2017, têm-se que o valor das obrigações inexistentes ou já pagas, ou cuja exigibilidade não seja comprovada, apesar de mantida na contabilidade da empresa, traduz-se pela monta de R\$ (...).

Salienta-se que se determinada obrigação foi quitada, porém não baixada nos livros contábeis, estará caracterizado o passivo fictício.

Da mesma forma, a manutenção de registros contábeis que indicam a existência de obrigações inexistentes (ou cuja exigibilidade não seja comprovada) no passivo da empresa também caracteriza o chamado passivo fictício, não importando a data ou o ano em que ocorreu a quitação da obrigação (se for o caso), ou a que se referia a obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada. (Grifou-se).

(...)

Importante destacar que se encontra inserido no valor do passivo fictício o valor referente ao saldo final da conta “Empréstimos”, correspondente ao encerramento do exercício de 2016 (saldo inicial de 01/01/17), bem como os lançamentos a título de empréstimos efetuados em janeiro e fevereiro de 2017, conforme livro Razão cujo excerto encontra-se às págs. 21 do e-PTA.

Registra-se que os valores lançados em tal conta contábil a partir de abril de 2017 foi objeto do e-PTA de nº 01.002294737-74 de mesma sujeição passiva dos presentes autos.

Conforme Termos de Intimação Fiscal anexos aos autos (págs. 22/24), o Fisco solicitou à Autuada que apresentasse:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Termo de Intimação, datado de 06/12/21, foram solicitados ao Contribuinte: 1. Contratos de empréstimos escriturados no passivo da empresa, conforme balanços patrimoniais; 2. Comprovação da capacidade financeira dos credores dos empréstimos, caso sejam pessoas físicas; 3. Comprovação da efetiva entrega dos valores dos empréstimos à empresa;

- Termo de Intimação, datado de 13/12/21, foram solicitados “todos os extratos bancários, que se relacionem a movimentação financeira da empresa atuada nos exercícios de 2.017 a 2.020”.

Conforme salientado pela Fiscalização, referidas informações não foram apresentadas, conforme acima destacado. Também não se verifica qualquer documentação apresentada com a impugnação capaz de justificar os valores lançados na conta do passivo “Empréstimos”.

Assim, tendo em vista que o contribuinte não apresentou, a documentação solicitada pelo Fisco que pudesse comprovar a regularidade dos saldos da conta “Empréstimos”, o Fisco lançou mão da presunção legal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02, vigente no período atuado, considerando os mencionados saldos como passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, isto é, omissão de receitas provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

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:

(...)

Efeitos de 15/12/02 a 20/12/19

§ 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. (Grifou-se)

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

(...)

Efeitos a partir de 21/12/19

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

Já a legislação federal assim trata a omissão de receitas:

Decreto nº 3.000/99

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

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).

DECRÉTO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

(...)

Subseção II

Da omissão de receita

Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo

Art. 293. 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; ou

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

Lei nº 9.430/96

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Vale destacar que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

RPTA - (Decreto nº 44.747/08)

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

Resta, portanto, análise dos argumentos apresentados pela Impugnante.

Equivoca-se a Impugnante quanto à alegação de que ocorrência de decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário, pois, sob qualquer prisma que se analise, a contagem do prazo decadencial, seja pela regra posta no art. 150, § 4º ou no art. 173, inciso I, ambos do CTN, não há que se falar em decadência do direito de lançar os fatos geradores ocorridos no citado período, uma vez que as exigências se referem ao mês de março de 2017, tendo sido os Autuados intimados da emissão do Auto de Infração em 18 de fevereiro de 2022.

Ademais, destaca-se que o caso dos autos refere-se à constatação, pela Fiscalização, de operações com mercadorias sem acobertamento fiscal e a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que em tais casos que o dolo é elementar aplica-se a contagem do prazo decadencial nos termos do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista a ressalva contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 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.

Há que se destacar ainda que, pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 194, § 3º do RICMS/02, a existência de Passivo Fictício na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilidade pode ter duas origens possíveis, quais sejam: (I) a manutenção no passivo de obrigações já pagas; (II) manutenção no passivo de obrigações inexistentes (obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada).

Assim, se determinada obrigação foi quitada, porém não baixada nos livros contábeis, estará caracterizado o passivo fictício. Da mesma forma, a existência de obrigações inexistentes (ou cuja exigibilidade não seja comprovada) no passivo da empresa também caracteriza o chamado passivo fictício, não importando a data ou o ano em que ocorreu a quitação da obrigação (se for o caso) ou a que se referia a obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada.

Por consequência, eventual arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário decorrente da constatação de passivo fictício não deve estar atrelada à data da ocorrência de uma obrigação já paga ou a datas de contratos de supostos empréstimos firmados, e sim em relação ao exercício em que é apurado o passivo fictício (2017, no presente caso), em que as disponibilidades da empresa se encontram infladas artificialmente, exatamente pelo fato de a obrigação (inexistente ou já paga) não ter sido baixada do passivo contábil.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes, vide Acórdão nº 23.254/19/3ª (relator I. Bernardo Motta Moreira).

Conclui-se, portanto, que a acusação fiscal está devidamente respaldada no art. 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º, inciso II - efeitos a partir de 21/12/19) c/c art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, esta exigida em relação à totalidade das saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal.

Para fins de apuração do ICMS (exigido em relação à parcela das mercadorias não sujeitas à ST), foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada na forma acima, nos termos do art. 12, § 71 c/c art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75.

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

Por outro lado, para fins de aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, foi adotada como base de cálculo o valor das saídas desacobertadas levantadas no presente processo, que equivale ao valor referente ao saldo final da conta “Empréstimos”, correspondente ao encerramento do exercício de 2016 (saldo inicial de 01/01/17), bem como os lançamentos a título de empréstimos efetuados em janeiro e fevereiro de 2017.

Importa registrar que referida penalidade isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) sobre os valores das saídas desacobertadas (conforme art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75), portanto, é inferior ao imposto incidente na operação (alíquota do ICMS de 18%), atendendo ao disposto no §2º inciso I do referido art. 55 (limitador máximo da multa isolada – duas vezes o imposto incidente na operação).

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;

Das exigências referentes à acusação fiscal de entrada desacobertada

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Conforme relatado, deixou consignado a Fiscalização:

(...)

Nestes termos, obtidos os montantes dos valores das omissões de receita, têm-se o ponto de partida para a identificação da base de cálculo do ICMS/ST exigível sobre as entradas desacobertas.

Considerou-se que a autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, baseando-se no fato de que, pelas regras da Legislação Tributária mineira sobre a Substituição Tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição.

Diante desta realidade, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular.

Para isto, o fisco lançou mão dos registros fiscais da autuada, valendo-se de índices e proporções. Desta forma, reportando à planilha auxiliar, no subitem 2.1, de posse dos dados fornecidos pelo arquivo DAPI/MARÇO/2.017, obteve-se a proporção do valor das compras em relação às vendas, observando-se as devoluções de mercadorias.

Diante dos apontamentos fornecidos pelo arquivo DAPI / MARÇO /2.017 foi possível obter a proporção das aquisições que se deram sob o regime de substituição tributária, subitem 2.2

Obtidos estes dados e proporções, foi possível obter os valores das omissões de entradas que se deram sob o regime de substituição tributária. Subitem 2.3.

A ocorrência da omissão de entradas é certa e se faz transparente pela análise dos números, conforme se segue.

Para o período março/ 2.017, têm-se que, conforme consta do subitem 2.,1, que reflete os números da DAPI/MARÇO/2017, para valor de vendas declaradas na ordem de R\$ 1.340.739,39 o valor das compras se dá por R\$ 1.040.296,06, traduzindo numa proporção de 77,59% de compras em relação a vendas, estando dentro de critérios de razoabilidade.

No entanto, ao se acrescentar o valor da omissão de saídas às vendas declaradas, este critério não é mais

observado, tornando o volume de saídas descontextualizado com o de entradas, corroborando a existência de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Junto à escrituração fiscal digital do contribuinte, Registro C170 entradas, tratando das mercadorias adquiridas sujeitas ao ICMS/ST e pertencentes à cadeia de comercialização ou produção, buscou-se a MVA correspondente, conforme a Legislação aplicável a época das operações. Subitens 2.4 e 2.5.

Por fim, no subitem 2.6, foi possível concluir pelos valores do ICMS/ST reverso correspondente às entradas desacobertas.

A Planilha Auxiliar, Item 3, ainda buscou obter, junto ao arquivo DAPI/ MARÇO/17, as proporções das saídas sob forma de tributação débito e crédito e sujeitas à substituição tributária para utilização no cálculo do Crédito Tributário, subitens 4.2 e 4.3.

(...) (Grifou-se).

Compulsando os anexos ao Auto de Infração, especialmente a Planilha Auxiliar, constante do Anexo “Provas”, constata-se que considerando as entradas de mercadorias com acobertamento fiscal no mês de março/17 - R\$ 1.040.296,06 (um milhão, quarenta mil duzentos e noventa e seis reais e seis centavos) em comparação às saídas de mercadorias com acobertamento fiscal - R\$ 1.340.739,39 (um milhão trezentos e quarenta mil setecentos e trinta e nove reais e trinta e nove centavos) e as saídas sem documento fiscal ora apuradas - R\$ 8.349.499,98 (oito milhões trezentos e quarenta e nove mil quatrocentos e noventa e nove reais e noventa e oito centavos), tem-se que é procedente a alegação da Fiscalização de que as entradas com documentos fiscais não suportaram as saídas declaradas e também sem acobertamento fiscal.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes em situação semelhante a ora apresentada, vide, por exemplo, Acórdão nº 24.065/22/3ª.

Quanto ao pleito da Impugnante de que seja dada oportunidade de juntada de documentos e de que eventuais valores divergentes sejam objeto de novo lançamento, vale destacar que da intimação fiscal até a presente data já se passaram aproximadamente 6 (seis) meses sem que fosse apresentada qualquer documentação. Também não se constata qualquer divergência quanto aos valores objeto do presente lançamento.

Por oportuno, cabe destacar que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas e a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, também deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N° 1.330/11

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

RESOLVE:

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

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

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

Formalidades da escrituração contábil

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

(...)

5. A escrituração contábil deve ser executada:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

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

a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;

b) conta devedora;

c) conta credora;

d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;

e) valor do registro contábil;

f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes". (Grifou-se).

O que se verifica nos autos é que não foi trazida qualquer documentação hábil pela Impugnante para comprovar os fatos que originaram a escrituração contábil, documentos estes que, por óbvio, caso existissem, estariam de posse da Autuada.

Conforme relatado, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador do estabelecimento autuado, com fulcro no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e/c art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75.

CTN

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

(...)

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

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.

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do sócio supracitado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos previstos no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto ao pleito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, destaca-se que, por força do disposto no art. 151, inciso III, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário resta suspensa enquanto tramitar o presente PTA.

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 18 de agosto de 2022.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CS/D