

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.678/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002508036-64
Impugnação: 40.010155501-17, 40.010155847-80 (Coob.)
Impugnante: Lamiplast - Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltd
IE: 062277648.00-74
Hélio Scarabelli Alves (Coob.)
CPF: 542.754.586-72
Coobrigados: Tatiane Martins Antunes
CPF: 094.812.466-04
Wellington Martins Machado Antunes
CPF: 003.941.536-85
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho
Origem: DF/Contagem - 2

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 poder 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.

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. No caso dos autos, os atos praticados no exercício profissional têm relação direta com as imputações fiscais e levaram, conseqüentemente, à falta de recolhimento do tributo.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS" - OMISSÃO DE RECEITAS. Constatou-se, mediante a análise da escrita contábil, o ingresso de recursos sem comprovação de origem nas contas "Caixa" e "Bancos", caracterizando a omissão de receitas, fato que autoriza a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 194, § 3º e 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período autuado e art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir da apuração o valor de R\$ 205.215,04, lançado no mês de janeiro de 2018, a crédito da conta contábil Saldo início do exercício – do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido), e a débito da conta do "Lucros

Acumulados” (Patrimônio Líquido); os valores lançados a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo), e a débito de “Aporte para Aumento de Capital” (Patrimônio Líquido): em 28/02/19, no valor de R\$ 38.372,02 e em 31/12/19, no valor de R\$ 179.476,16, uma vez que não logrou o Fisco apontar com clareza, porque tais valores foram considerados como omissão de receitas; bem como excluir o valor de 294.617,71 lançado em 31/12/19, a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo), e a débito da conta “Empréstimos e Financiamentos – Panterplast” (Passivo), visto que tal valor já foi considerado na planilha “Empréstimos e Financiamentos 146 e 147”.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO - Constatada a manutenção no Passivo, nas contas “Empréstimos”, de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02, vigente no período autuado. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de 01/01/18 a 31/12/19, apuradas mediante a análise da escrita contábil da Autuada, em face da constatação da existência de valores contabilizados a débito das contas “Caixa” e “Bancos” e a crédito das contas “Empréstimos e Financiamentos” e “Adiantamentos de Clientes (Passivo), “Lucros e Prejuízos Acumulados – Saldo do Início do Exercício” e “Aporte para aumento de Capital” (Patrimônio Líquido), sem lastro documental e sem comprovação de origem, o que caracteriza a omissão de receitas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foram eleitos como Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e o contabilista, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da citada lei.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado Hélio Scarabelli Alves, apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às págs. 184/210 e 489/508, respectivamente, conta as quais a Fiscalização manifesta-se às págs. 546/562.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 564/588, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir da apuração: o valor R\$ 205.215,04, lançado no mês de janeiro de 2018, a crédito da conta contábil Saldo Início do exercício – do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados

(Patrimônio Líquido), os valores lançados em 28/02/19 (R\$ 38.372,02) e em 31/12/19 (R\$ 179.476,16 e 294.617,71) a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo).

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

A Autuada alega que o lançamento promovido pela Fazenda Pública Estadual estaria contaminado de vício material, afrontando os arts. 142 do CTN e 146 da CR/88 e o princípio da legalidade, ao trazer em seu bojo definição de base de cálculo e fato gerador do ICMS, em situações não previstas na Lei Complementar nº 87/96.

A Impugnante/Atuada sustenta, ainda, que é nulo o Auto de Infração, em razão de o Fisco ter exigido o ICMS com base nos valores expostos nas escritas fiscais, apenas por não encontrar a origem das operações realizadas sem, contudo, intimar o Contribuinte a retificar a escrita.

O Coobrigado/Contabilista afirma, de forma genérica, que seria nulo o lançamento por estar “*em completa dissonância das condições estabelecidas pela norma jurídica a respeito do lançamento, forma jurídica de constituir o crédito tributário pela autoridade administrativa, conforme depreende do art. 142 do Código Tributário Nacional*”.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Cabe destacar que o trabalho fiscal foi realizado com base na escrita contábil da Autuada, mediante a análise dos livros Razão das contas contábeis e documentos apresentados pelo Contribuinte, em atendimento às intimações fiscais.

Determina o citado art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, em seu art. 89.

No caso em discussão, verifica-se que as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário encontram-se anexadas aos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Quanto às demais razões apresentadas, estas confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante/Autuada pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, para “*cruzamento das contas contábeis com os lançamentos das Escritas Fiscais da empresa a fim de demonstrar as saídas e entradas no período fiscalizado*” e realizar a “*releitura do creditamento do ICMS da conta de energia elétrica*”.

Insta registrar que o trabalho fiscal decorre da análise das contas contábeis do livro Razão da Autuada, tendo sido constatado o ingresso de recursos nas contas Caixa e Bancos, sem origem comprovada e sem lastro documental.

Portanto, constata-se não ter utilidade para o deslinde da questão a análise do creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica pelo Contribuinte.

Ademais, encontram-se anexadas aos autos as cópias do livro Razão das contas envolvidas no lançamento, bem como foram trazidos pela Defesa os documentos que entende comprovar a origem dos recursos creditados nas contas bancárias (contratos de mútuo).

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 dispendo 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 litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante/Autuada em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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:

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

Desse modo, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de 01/01/18 a 31/12/19, apuradas mediante a análise da escrita contábil da Autuada, em face da constatação da existência de valores contabilizados a débito das contas “Caixa” e “Bancos” e a crédito das contas “Empréstimos e Financiamentos” e “Adiantamentos de Clientes (Passivo), “Lucros e Prejuízos Acumulados – Saldo do Início do Exercício” e “Aporte para aumento de Capital” (Patrimônio Líquido), sem lastro documental e sem comprovação de origem, o que caracteriza a omissão de receitas.

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

Foram eleitos como Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e o contabilista, com fulcro no art. 124, inciso II do CTN e art. 21, § 3º da citada lei.

Registra-se, inicialmente, que foram lavrados os seguintes Autos de Infração, relacionados à mesma ação fiscal:

- e-PTAs nºs 01.002400790-87 e 01.002378475-30, tendo como Sujeito Passivo a Panterplast Indústria e Comércio Eireli;

- e-PTAs nºs e 01.002445689-85 e 01.002508036-64 (ora discutido), tendo como Sujeito Passivo a Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda;

e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- e-PTAs nºs 01.002371743-14 e 01.002455975-80, tendo como Sujeito Passivo a Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Eireli.

Em face da lavratura dos vários autos de infração, os Sujeitos Passivos Lamiplast, Panter e Panterplast, representados pelo mesmo advogado, apresentaram impugnações em todos os e-PTAs acima, contendo, em sua maioria, os mesmos argumentos e documentos.

Assim, a Assessoria do CCMG se manifestou apenas sobre os argumentos e documentos que tem relação com o processo em exame.

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, convém trazer as informações contidas no contidas no “Relatório Fiscal da Panterplast”, acostado aos autos por meio do Anexo 1, a fim de contextualizar a análise fiscal que precedeu a presente autuação.

De acordo como o relato fiscal, a empresa Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Eireli comporia um esquema de sonegação fiscal, montado juntamente com a empresa Panterplast Indústria e Comércio Eireli.

Relata o Fisco que foram constituídas várias empresas, tendo como sócios os familiares (esposa e filhos) do Sr. Milton Francisco Antunes, com o objetivo de “diluir” receitas e maquiagem situações inexistentes, sendo este quem de fato administra as empresas. São as seguintes empresas:

- Panterplast Indústria e Comércio Eireli, com início de atividade em 01/10/86, cujo titular é Milton Francisco Antunes, empresa com regime de recolhimento pelo Débito e Crédito;

- Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Eireli, com início de atividade em 08/04/91, cujo titular é Wellington Martins Machado Antunes (filho do Sr. Milton Francisco Antunes); com 100% de participação a partir de 31/01/01, empresa enquadrada no Simples Nacional até 31/12/20;

- Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda (Matriz), início de atividade 05/02/04, cujos sócios são: Tatiane Martins Antunes (90% de participação) e Wellington Martins Machado Antunes (10% de participação), estabelecimento enquadrado no Simples Nacional;

- Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Ltda (Filial), início 23/11/10, suspensa em 27/11/20, estabelecimento enquadrado no Simples Nacional.

Observa o Fisco que as matérias-primas e os produtos intermediários utilizados no processo produtivo são, quase na sua totalidade, registrados na Panterplast Indústria e Comércio Ltda (a qual adota o regime de D/C), que por sua vez, mantém saldo credor continuado no período de 01/01/16 a 30/09/20. O crédito do ICMS relativo à matéria-prima, produtos intermediários e embalagens foi registrado quase na totalidade pela Panterplast, enquanto as outras duas empresas, não registraram ou registraram valores irrisórios.

O referido relatório cita, ainda, outras empresas que comporiam o suposto sistema de sonegação fiscal, tendo como titulares Andreza Martins Antunes, filha do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sr. Milton Francisco Antunes (IMC Indústria Mineira de Produtos de Limpeza Eireli), o próprio Milton e sua esposa (Pingo Verde Comércio e Indústria Ltda); Tatiane Martins Antunes, filha, (Dragagem Melo Franco Eireli); e a empresa WTA Participações Ltda (baixada), atualmente MFA Serviços e Locações Ltda, que “cuidava” do recebimento dos títulos de todas as empresas da família, cuja existência só prosperou até o período em que se iniciou a presente fiscalização.

O Fisco compara as informações fiscais com as informações constantes da escrita contábil e aponta diversas inconsistências entre a escrita fiscal e a escrita contábil.

Relata o Fisco que, reiteradas vezes intimou as empresas Panterplast, Panter Comércio e a Lamiplast (matriz e filial) a apresentarem os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, especialmente os avisos bancários e os respectivos extratos bancários, não tendo logrado êxito em obtê-los.

Diz que as cópias reprográficas dos documentos apresentados, que, supostamente representavam operações financeiras entre a Panterplast e as empresas Panter Comércio e a Lamiplast, não contêm qualquer elemento indicativo de se tratar de empréstimo, bem como, não possuem qualquer classificação contábil.

No caso dos presentes autos, depreende do relato fiscal, que a Autuada Lamiplast Indústria e Comércio de Embalagens Plásticas Ltda lançou, em sua escrita contábil, informações supostamente obtidas nos extratos bancários, valores este sem lastro documental, quais sejam:

- valores lançados a crédito das contas Empréstimos e Financiamentos (conta contábil 2.2.1.01 – do grupo Passivo Exigível a Longo Prazo), como sendo recursos obtidos das empresas Panter Comércio, Panterplast Indústria, IMC Indústria, Dragagem M Franco e Banco Sicoob (conta 2.2.1.02), a débito das contas Caixa e Bancos, nos exercícios de 2018 e 2019;

Ao final do exercício, os valores lançados como empréstimos e financiamentos eram transferidos, mediante lançamento a débito de tais contas para as contas de “Adiantamentos de Fornecedores” (1.1.2.06 - Ativo), e “Adiantamento Clientes – Matriz” (conta 2.1.3.08.001 - Passivo).

O valor lançado como “Financiamento – Banco Sicoob”, ao final do exercício foi transferido para a conta “Lucros Distribuídos”.

- valores lançados a crédito da conta Empréstimos e Financiamentos – Panter Comércio A D Eireli/Parcelamento (Passivo) e a débito de diversas despesas (3.2.2.01 – ICMS, Honorários e multa e juros), no exercício de 2018;

- valores lançados a crédito da conta “Empréstimos e Financiamentos” e a débito de “Fornecedores – Panterplast” (Passivo Circulante), no exercício de 2018;

- lançamento no valor de R\$ 205.215,04 a crédito da conta “Lucros e Prejuízos Acumulados – Saldo início do exercício” e a débito da conta do “Lucros Acumulados” (Patrimônio Líquido), no mês de janeiro de 2018;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- valores lançados a débito da conta “Bancos” e a crédito da conta “Aporte para Aumento de Capital” (conta 2.4.2.01.003 - do grupo Reservas de Capital - Patrimônio Líquido), em 2019;

- valores lançados na conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (conta 2.1.3.08.001 - Passivo), e débito das contas “Bancos” e “Aporte para Aumento de Capital”, em 2019;

No final do exercício, os valores lançados como “Adiantamentos de Clientes-Matriz” foram transferidos para a conta “Adiantamento Fornecedores – Panterplast”.

- valores lançados a crédito da conta “Credores Diversos - Adiantamentos de Clientes-Filial” e a débito das contas “Bancos” e “Credores Diversos” (subcontas identificando os credores).

Destaca o Fisco que, em nenhum caso em que teria ocorrido a suposta transferência de recursos, conforme informado no histórico dos lançamentos contábeis não foi apresentado qualquer documento que faça prova, inclusive com relação a um dos supostos credores, em relação ao qual não foi emitido nenhum documento fiscal.

Ressalta, ainda, que a análise da escrita contábil indica a inobservância de princípios e normas de contabilidade geralmente aceitas, não atende a legislação tributária, além de não terem sido apresentados os documentos que comprovam a real origem dos recursos.

Depreende-se do relato fiscal e das cópias dos livros Razão das contas “Empréstimos e Financiamentos”, “Lucros Acumulados - Saldo no Início do Exercício” (Anexo 9); “Empréstimos e Financiamentos”, “Aporte para Aumento de Capital”, “Adiantamentos a Clientes – Matriz” e “Adiantamentos a Clientes – Filial” (Anexo 10), que o Fisco considerou como omissão de receitas, os lançamentos acima relacionados em face das inconsistências e irregularidades, da falta de documentos e elementos que comprovassem os fatos contábeis, aplicando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com fulcro no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Lei 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à 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.

Lei nº 9.430/96

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida

junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

Insta trazer para a discussão, os dispositivos contidos na legislação tributária federal, que tratam da omissão de receitas.

O Decreto nº 3.000/99, (revogado pelo Decreto nº 9.580/18), que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

Decreto 3.000/99

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 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei 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.

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrará-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).

Decreto nº 9.580/18

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não merece prosperar o argumento da Autuada de que, ainda que houvesse entrada e saída de aporte financeiro no caixa da empresa, essa operação não seria hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não se encontra elencada no rol taxativo de hipótese de incidência do imposto, conforme arts. 2º e 12º da Lei Complementar nº 87/96.

Traz-se à colação o disposto no art. 194, § 3º, e art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período autuado:

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 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:

“§ 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.”

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

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

§ 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;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(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 desacobertadas 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.

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

Tampouco prospera a alegação de que a Autuada não poderia ser tributada pelo ICMS, por ser optante do regime de apuração Simples Nacional.

O fato de a Autuada estar enquadrada no regime simplificado de tributação não lhe socorre, conforme o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional). Independentemente de estar ou não a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos da Lei Complementar nº 123/06, que assim prescreve:

Art. 13 - O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º - O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;

(...)

A Impugnante/Autuada alega que não condiz com a verdade a afirmativa contida no relatório do Auto de Infração de que não teriam sido entregues os documentos solicitados pelo Fisco, não se podendo afirmar que não houve comprovação de origem dos valores lançados na escrita contábil, uma vez que a Fiscalização não intimou a Contribuinte à apresentação dos contratos de empréstimos, sendo que estes seriam os documentos que comprovariam o aporte para aumento de capital da empresa, estando devidamente lançados na sua escrita contábil.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Conforme se verifica do trecho do relatório transcrito pela própria Defesa, o Fisco afirma que intimou todas as empresas (Panterplast, Panter e Lamiplast) a apresentarem os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, especialmente os avisos bancários e os respectivos extratos bancários. E ainda que, os documentos apresentados, que supostamente representavam operações financeiras entre a Panterplast e as empresas Panter Comércio e a Lamiplast não continham informações que comprovassem se tratar de empréstimo.

A Autuada alega que existem várias modalidades de comprovação da movimentação financeira, sendo a mais importante delas o extrato bancário, no qual contém as movimentações bancárias das empresas diariamente. Defende a importância e a relevância desse documento para a contabilidade, o qual é regulado pelo art. 176 da Lei nº 6.404/76, dizendo que sem ele não se poderia realizar a contabilidade da empresa.

Diz que o extrato bancário é documento hábil a comprovar toda a movimentação financeira do contribuinte, e que o Auto de Infração foi realizado sem a

destreza esperada de qualquer ato administrativo, sem o cuidado e atenção aos documentos enviados para a Fiscalização.

Primeiro, cabe destacar que, de fato, os extratos bancários são documentos contábeis relevantes para a escrituração contábil da empresa, especialmente para as conciliações bancárias na apuração do saldo real da conta Bancos.

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

d) Conciliações bancárias

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

Entretanto, 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 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

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

RESOLVE:

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

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Objetivo

1. (...)

Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do

porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Formalidades da escrituração contábil

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

4. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

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 compoñham 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”.

(Destacou-se).

Como se vê, a ITG 2000, que trata das formalidades da escrituração contábil, é bem clara ao dizer que o nível de detalhamento das informações deve atender à necessidade dos seus usuários. Assim sendo, o lançamento contábil deve ser efetuado com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis, bem como o histórico deve representar a essência econômica da transação.

Em que pese a defesa contundente da importância dos extratos bancários para a escrita contábil, a Autuada não os apresentou para o Fisco, tampouco os trouxe em sede de impugnação.

No caso em discussão, as informações contidas nos históricos contábeis não foram suficientes para sustentar a classificação contábil efetuada pela contabilidade, bem como, a Autuada, em sede de fiscalização, não apresentou documentos hábeis a comprovar as operações registradas nas contas contábeis.

Em sede de Defesa, a Impugnante/Atuada afirma que *“as transferências financeiras se referem a contratos de empréstimos realizados entre as empresas, conforme se extrai dos documentos juntados, estando, assim, todas as operações lançadas nas escritas fiscais de cada uma das empresas e amparadas legalmente”*, conforme comprovariam os contratos em anexo e planilha resumo dos contratos.

Defende que o mútuo é uma modalidade de contrato de empréstimo de coisas fungíveis, conforme disposto no art. 586 do Código Civil, sendo que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais vem assentando seu entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de realização de contratos de mútuos entre empresas participantes do mesmo grupo econômico, entendendo-se pela legitimidade do contrato.

Cabe destacar que, em relação aos exercícios de 2018 e 2019, a Autuada apresentou, anexos à impugnação, contratos de mútuo, tendo a Autuada como mutuária e as empresas Panter Comércio de Alimentos e Descartáveis Ltda, Panterplast Indústria e Comércio Ltda, IMC Indústria de Ceras Eireli e como mutuantes (Anexos 23 a 26).

Observa-se, da análise dos contratos de mútuo apresentados, que para cada valor totalizado mensalmente pelo Fisco, lançado a crédito da conta Empréstimos e Financiamentos, a Autuada apresentou um contrato de mútuo, sendo os supostos contratos celebrados em 2018, com vencimento até 31/12/19, e os celebrados em 2019, com vencimento em 31/12/20, constando em sua cláusula 3ª que o valor será devolvido *“sem qualquer índice de correção, juros ou mora”*.

Analisando os contratos anexados verifica-se que os mesmos não foram registrados no registro público, portanto, não podem produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

De pronto, conclui-se que os documentos apresentados, apenas após a lavratura do Auto de Infração, não se prestam a comprovar os lançamentos contábeis, não operando efeitos contra terceiros (no caso, o Fisco), uma vez que não foram registrados em registro público.

Soma-se a esse fato que a Autuada não trouxe outros elementos que comprovem efetivamente que os recursos lançados na conta Bancos, realmente, tiveram origem em empréstimos efetuados junto às empresas do grupo, como por exemplo, a quitação de tais empréstimos.

Registre-se que em relação ao valor lançado a débito de “Caixa” e a crédito da conta “Empréstimos e Financiamentos – Dragagem Melo Franco”, baixando saldo de suposta obrigação contraída em exercício anterior, não foi apresentado qualquer documento que comprovasse se tratar de empréstimos, como alegado pela Defesa.

Ademais, cabe destacar que os lançamentos contábeis realizados denotam uma operação atípica para a situação que pretende a Impugnante comprovar.

Conforme se depreende das cópias do livro Razão, constantes do Anexo 9, a Autuada registra como entrada no “Banco” em contrapartida de “Empréstimos”, obrigação contraída junto a terceiros (Panter, Panterplast, IMC), empresas do mesmo grupo econômico da Autuada e de “Financiamento – Banco Sicoob”.

Tais obrigações são posteriormente transferidas (no final do exercício), mediante o lançamento a débito da conta Empréstimos, como se estes estivessem sido quitados, e a crédito de uma conta do Ativo “Adiantamento a Fornecedores”, como se houvesse uma baixa de valores já adiantados aos fornecedores.

Transcreve-se, por oportuno, quando se utiliza a conta contábil “Adiantamento a Fornecedores”, disponível em <https://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/adtofornecedores.htm>:

ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES - CONTABILIZAÇÃO

Os adiantamentos a fornecedores ocorrem na aquisição de matérias-primas, mercadorias, imobilizado, serviços, etc, sendo necessários classificá-los contabilmente de maneira correta, segundo sua origem, conforme a seguir exposto.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Quando o adiantamento se referir a matérias-primas, materiais de embalagens, mercadorias, insumos, materiais de uso e consumo e serviços relativos à

industrialização, o valor correspondente deverá ser classificado em conta específica de "estoque" no grupo Ativo Circulante.

Por sua vez, quando o adiantamento for feito para aquisição de bens fixos, o valor correspondente será classificado no subgrupo Imobilizado do Ativo Não Circulante.

A classificação em conta específica de "estoque" será feita quando a empresa possuir controle permanente de estoque. Caso contrário, ou seja, quando o controle do estoque for feito de forma periódica, o adiantamento será classificado no grupo Ativo Circulante, em conta específica de "Adiantamentos a Fornecedores".

Na hipótese de adiantamento a fornecedores de serviços, se os mesmos não se relacionarem à industrialização por encomenda para formação dos estoques, serão classificados como "Adiantamentos a Fornecedores" - realizável a curto prazo ou longo prazo, conforme o prazo de execução dos mesmos.

O lançamento correto que retrata o fato contábil de Adiantamento a Fornecedores é:

- quando da saída do numerário do Banco para adiantamento:

D- Adiantamento a Fornecedor

C- Bancos

- quando do recebimento da mercadoria:

D- Estoques

C- Adiantamento a Fornecedor.

Conclui-se que o lançamento contábil não retrata corretamente o fato contábil, uma vez que os recursos entrados nas contas bancárias foram considerados pela Autuada como recebimento de empréstimos, sem lastro documental, e, para ajustar a conta ao final do exercício, de modo que, no encerramento do exercício, não figurassem como obrigações no Passivo, foram transferidos para uma conta do Ativo (Adiantamento de Fornecedores), de modo a baixar o seu saldo.

Ressalte-se que, em relação aos valores lançados a débito de "Bancos" (Itaú e Banco do Brasil) e a crédito da conta 2.2.1.02.000 – Financiamento – Bancos – Banco Sicoob (Passivo), a Impugnante não trouxe os extratos bancários, nem outros documentos que pudessem comprovar que se tratava de financiamento contraído junto à instituição bancária.

Em relação a esse lançamento, ao final do exercício foi efetuado lançamento transferindo os valores da conta "Empréstimos – Banco Sicoob" para a conta "Lucros Distribuídos", sem qualquer comprovação do fato contábil.

Diante disso, correta a aplicação da presunção de omissão de receitas, conforme disposições legais que tratam da omissão de receitas na legislação tributária federal, notadamente o art. 42, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

Consta, ainda, do Demonstrativo de Omissão de Receitas do exercício de 2018, valores lançados a crédito da conta “Empréstimos e Financiamentos – Panter Comércio A D Eireli/Parcelamento” (Passivo) e a débito de diversas despesas (3.2.2.01 – ICMS, Honorários e multa e juros), informando como “histórico contábil “pagamentos conf. Doc. Pagamento de dívida ativa”, em 30/08/18.

Para justificar esse lançamento, a Autuada apresentou contrato de mútuo, no valor de R\$ 163.656,67, tendo a Panter Comércio como mutuante.

Entretanto, não se vislumbra a possibilidade de quitação de parcelamentos, com recursos saídos de uma conta do Passivo.

Assim sendo, como a Autuada não logrou a Autuada comprovar a obrigação registrada na conta “Empréstimos e Financiamentos – Panter Comércio A D Eireli/Parcelamento”, caracteriza-se o passivo fictício, aplicando-se, ao caso, a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, nos termos do § 3º do art. 194 do RICMS/02 acima transcrito e do disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/96:

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

(Grifos acrescidos).

No tocante ao valor lançado a crédito da conta contábil 2.4.3.01.001 – Saldo início do exercício – do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido), no mês de janeiro de 2018, no valor de R\$ 205.215,04, a débito da conta do “Lucros Acumulados” (Patrimônio Líquido), não logrou o Fisco apontar com clareza, porque tal valor foi considerado como omissão de receitas.

Portanto, necessário que seja decotado tal valor do demonstrativo de omissão de receitas de 2018, sendo afastadas as exigências a ele relativas.

Da análise do Demonstrativo de Omissão de Receitas de 2019 (Anexo 10), verifica-se que o Fisco apontou, ainda, como omissão de receitas, valores lançados a débito da conta “Bancos” e a crédito da conta “Aporte para Aumento de Capital” (conta 2.4.2.01.003 - do grupo Reservas de Capital - Patrimônio Líquido).

Conforme relatado pelo Fisco, não foram apresentados documentos que comprovem que, efetivamente, os valores entrados como recursos nas contas bancárias da empresa (Banco Itaú e Banco do Brasil), tiveram origem em aumento de capital da empresa, mediante a entrega de recursos pelos sócios, ou oriundas de outras fontes.

Registre-se que a Impugnante não trouxe nenhum documento que demonstrasse que houve alteração no valor do capital social, bem como a contabilização da integralização do capital social.

Diante da falta de comprovação da origem dos valores creditados nas conta bancárias da Autuada, restou caracterizada a omissão de receitas, conforme no art. 194, § 3º, e art. 196, § 2º, do RICMS/02, conforme redações vigentes no período e art. 42 da Lei Federal nº 9.430/96, que dispõe que *“caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”*.

O mesmo entendimento se aplica aos valores lançados a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (conta 2.1.3.08.001 - Passivo), e débito das contas “Bancos”, uma vez que a Autuada também não apresentou documentação hábil e idônea que comprova a origem dos recursos.

No tocante aos valores lançados a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo), é a débito de “Aporte para Aumento de Capital” (Patrimônio Líquido), quais sejam: em 28/02/19, no valor de R\$ 38.372,02 e em 31/12/19, no valor de R\$ 179.476,16, estes não devem compor o demonstrativo de omissão de receitas (coluna Adiant. Clientes Matriz – pág. 163 do e-PTA).

Em que pese, tais lançamentos contábeis apresentarem indício de irregularidade, não demonstrou o Fisco a caracterização de omissão de receitas, em face da movimentação desse valor nas contas Caixa ou Bancos, ou ainda, que constituísse passivo fictício, de modo a se aplicar a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não restando configurada as hipóteses a que se referem o art. 49, § 2º c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02 (*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*).

Deve-se, ainda, excluir da apuração das exigências, o valor lançado no mês de dezembro de 2019, no valor de R\$ 294.617,71 a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo), e a débito da conta 2.2.1.02.004 (2634) – Empréstimos e Financiamentos – Panterplast – visto que tal valor já foi considerado na planilha “Empréstimos e Financiamentos 146 e147” (pág. 158 do e-PTA).

No tocante aos valores lançados a crédito da conta “Credores Diversos - Adiantamentos de Clientes-Filial” (subcontas identificando os credores), que compõem a apuração de 2019 (Anexo 10), observa-se, da análise do livro Razão da conta Adiantamentos de Clientes-Filial (pág. 165 do e-PTA) que os valores contabilizados no mês de julho de 2019, foram lançados a débito das contas “Bancos”.

Entretanto, no mês de dezembro de 2019, o débito foi realizado nas contas do mesmo grupo “Credores Diversos”, identificados os supostos credores, para os quais o Fisco verificou não estarem cadastrados como clientes da Autuada, não tendo sido emitidas notas fiscais para os mesmos.

Verifica-se do livro Razão das citadas contas “Credores Diversos” (Passivo Circulante – Grupo 2.1.3.08) que foram lançados, no decorrer do exercício valores a débito da conta Bancos e, no final do exercício, os valores foram transferidos para a conta “Adiantamento de Clientes”.

Ou seja, todos os recursos ingressaram nas contas bancárias da Autuada, sendo que alguns foram contabilizados diretamente na conta Adiantamentos Clientes – Filial, enquanto outros valores passaram, transitoriamente pelas contas “Credores Diversos”.

Portanto, em relação a esses valores, como a Impugnante não comprovou a origem dos recursos, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea que lastreasse tais lançamentos, aplica-se a presunção de omissão de receitas e, conseqüente, saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, como exposto nos tópicos anteriores.

Constata-se que os Impugnantes não foram capazes de ilidir a acusação fiscal anexando, aos autos, prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Assim sendo, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

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

Corretas, portanto, as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Tampouco, são pertinentes as alegações da Autuada quanto à incorreção da multa isolada aplicada, citando os arts. 43 e 44 da Lei Federal nº 9.430/96, uma vez que a Multa Isolada aplicada ao caso encontra-se fundamentada no disposto no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os sócios-administradores da Autuada, com fulcro no art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, art. 135, inciso III do CTN, e o contabilista, nos termos do art. 21, inciso XII, e § 3º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 124, inciso II do CTN.

Alega a Impugnante/Coobrigada que se verifica no Relatório Fiscal e Complementar que o Fisco denomina as operações como “esquema de sonegação fiscal”, a fim de criar uma situação inexistente e propiciar a inclusão dos sócios na posição de participantes do mencionado esquema, contudo, sem comprovar a ilicitude declarada ou a efetiva participação deles em qualquer destas alegações.

Defende que para haver o enquadramento do fato típico e ilícito é necessária a comprovação de materialidade e autoria, o que não teria ocorrido no caso em análise.

Por seu turno, defende o Contabilista Coobrigado que haveria incongruência entre os artigos citados pela Fiscalização para fundamentar a responsabilidade do contabilista, qual seja, o art. 124, inciso II do CTN trata de responsabilidade solidária, enquanto o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, que trata de responsabilidade pessoal. Além de entender inconstitucional o art. 124, inciso II do CTN.

Aduz que não teriam sido apontados quais supostos atos dolosos ou praticados com má-fé a ensejarem a responsabilização do contabilista.

Requer o Contabilista, subsidiariamente, a exclusão de sua responsabilidade em relação às multas, com fulcro no parágrafo único do art. 134 do CTN.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

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

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

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

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. Nesse sentido, o art. 21, §§ 2º, inciso II e 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

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;

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

Grifou-se.

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.

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, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Desse modo, os sócios-administradores respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participam das deliberações e dos negócios da empresa.

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

Induvidoso, no caso, que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão deles no polo passivo da obrigação tributária.

No tocante à responsabilidade do contabilista, vale mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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

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

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

Nesse sentido, clara é a responsabilidade do contabilista. No caso dos autos, como bem exposto pelo Fisco na Manifestação Fiscal, que ora transcreve-se:

Constatou-se a execução da escrita contábil, sem observância dos princípios e normas de contabilidade geralmente aceita, a legislação comercial, tributária e civil em que o contabilista efetuou lançamentos, sem que para tal estivesse de posse de documentos constituidores do lastro;

O histórico de lançamento utilizado (Vr. Débito, Vr Crédito, transferências etc...) não atende a um padrão utilizado pela contabilidade para detalhar o fato contábil em suas minúcias e que sua leitura resumida contenha informações sobre a operação: se operação de venda, de compra, identificando o documento recebido ou emitido, seu valor a data da efetiva entrada ou saída; as operações bancárias deverão identificar o cheque emitido, o depósito, o recebimento de duplicatas e os seus respectivos números ou o seu pagamento, as transferências entre contas, tudo extraído dos avisos emitidos pelos respectivos bancos;

O histórico de lançamento deverá expressar com total exatidão todos os elementos contidos no documento que lhe deu lastro e fazem parte da documentação a ser arquivada pelos prazos estabelecidos na legislação tributária e exibidos a fiscalização, quando solicitado;

Os históricos empregados nas contas objeto do arbitramento, especialmente na conta empréstimos, foram utilizados pelo contabilista de forma conveniente ou por não estar de posse dos documentos que dariam lastro aos lançamentos, inclusive que tais valores

constantes dos extratos bancários se referiam a empréstimos;

(...)

Os contratos de mútuo juntados aos autos demonstram apenas que são atos administrativos e não fatos, que por consequência, não alcançam a tão esperada demonstração de prova do lastro. O lastro dos lançamentos só se comprova com a apresentação dos avisos de lançamento bancário e de outros documentos, no seu original, inclusive com a sua classificação das contas a serem debitadas e creditadas e a indicação do histórico de lançamento, se assim o plano de contas da empresa o possuir. Por diversas vezes o contabilista e o contribuinte foram intimados e reintimados a apresentarem toda a documentação que serviu de lastro aos lançamentos e não o fez;

(...)

A alegação de que a fiscalização não direcionou nenhuma notificação ao contabilista não procede, uma vez que todo o contato da fiscalização no período de 10/05/2021 até 21/02/2022 foi mantido com o Contabilista Hélio Scarabelli Alves e ao qual foram enviadas via e-mail todas a intimações;

(...)

Destacou-se.

No tocante ao pedido do Contador para exclusão da sua responsabilidade em relação às multas, com fulcro no disposto no art. 134 do CTN, este também não poderá ser acatado.

No caso em discussão, o contador foi incluído no polo passivo da autuação com fulcro no CTN e art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 128, autoriza que, mediante lei, seja atribuída de modo expresso a terceiros a responsabilidade pelo crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

Entretanto, a comprovação da existência de dolo ou má-fé específico do agente acarreta a responsabilidade pessoal do contador pelos créditos correspondentes a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigações tributárias resultantes dos atos praticados, com fundamento no art. 137 do CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

(...)

Assim, o disposto no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 deve ser interpretado à luz do disposto no art. 137 do CTN, que não restringe a responsabilidade pessoal do agente somente à parcela correspondente ao imposto devido, o que seria em si uma contradição.

Art. 21. (...)

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

(...)

(Grifou-se)

Assim sendo, caracterizada a hipótese de imposto devido e não recolhido em função de ato praticado por contabilista com dolo ou má-fé, este será responsável pessoalmente por todo o crédito tributário, consoante art. 137 do CTN c/c § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, a responsabilidade do contabilista não se limita ao valor do imposto, mas, também, responde pelos acréscimos legais, uma vez que tais valores compõem o crédito tributário, que no presente caso, sob ação fiscal, é majorado, por previsão legal, pelas multas de revalidação e isolada.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios-administradores da Autuada, bem como do contabilista, com base no art. 21, § 2º, inciso II e § 3º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir da apuração: o valor R\$ 205.215,04, lançado no mês de janeiro de 2018, a crédito da conta contábil "Saldo Início do exercício – do grupo Lucros e Prejuízos Acumulados" (Patrimônio Líquido), os valores lançados em 28/02/19 (R\$ 38.372,02) e em 31/12/19 (R\$ 179.476,16 e 294.617,71) a crédito da conta “Adiantamentos de Clientes – Matriz” (Passivo), nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 19 de setembro de 2023.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P