

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.720/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002808119-75  
Impugnação: 40.010156073-05, 40.010156075-51 (Coob.), 40.010156074-88 (Coob.)  
Impugnante: Fortaleza Ferro e Aço Ltda  
IE: 480975360.00-83  
Advaldo José de Oliveira (Coob.)  
CPF: 532.010.606-82  
André Luiz de Oliveira (Coob.)  
CPF: 007.039.976-02  
Proc. S. Passivo: ELEUSA APARECIDA RAMOS  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

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

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde 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.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § § 1º e 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes do 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.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO -** Constatada a manutenção no Passivo, nas contas "Fornecedores" e "Empréstimos a Pagar", de obrigações já pagas ou inexistentes, 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 e 196, § § 1º e 2º, do RICMS/02, conforme

**redações vigentes 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.**

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de junho de 2018 a dezembro de 2021, em face da existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” e da manutenção, no Passivo, de obrigações pagas ou inexistentes (conta “Fornecedores” e “Empréstimos a Pagar”), caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 1º e 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.

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 incluídos no polo passivo da autuação os sócios-administradores da Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento”, excluindo as exigências relativas aos “cheques devolvidos” e “cheques compensados”, nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, os quais não representaram suprimento indevido de caixa (estornos realizados pelo Contribuinte ou operações cíclicas).

A demonstração dos valores excluídos encontra-se na planilha *Excel* “Lançamentos Excluídos” e os valores remanescentes relativos aos valores sem comprovação de origem nas planilhas “Lançamentos” 2019, 2020 e 2021 reformuladas.

Foram também alteradas as planilhas AI.3 e DCT (Anexos Reformulação do Lançamento).

Regularmente cientificados da reformulação, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 2133/2137.

---

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

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

Alegam que tanto o critério espacial quanto o critério temporal da regra matriz de incidência tributária não foram observados quando da lavratura do Auto de Infração, uma vez que o tributo fora calculado erroneamente, sendo, portanto, nulo o lançamento.

Isso porque, no entendimento da Defesa, no tocante à acusação de passivo fictício, o qual se caracterizaria pela manutenção de obrigações já pagas no passivo da empresa, a materialização da omissão somente poderia ocorrer até a data em que o pagamento foi efetivado e nunca em período posterior, sendo o marco para o fato gerador da respectiva hipótese de presunção de omissão de receitas, o momento em que é realizado o pagamento da obrigação que não é baixada.

Alega a Defesa que, no caso em discussão, as obrigações foram constituídas e pagas em anos anteriores a 2018. Assim sendo, as datas de pagamento anteriores a 01/06/18, evidenciarão, de forma inconteste, que estes valores, no passivo de 2018, não eram exigíveis, uma vez que já foram pagos em anos anteriores.

Ainda sobre esse prisma, afirmam que, como demonstrado, o aspecto temporal do fato gerador da presunção de omissão de receita em foco (**manutenção de obrigações já pagas junto ao passivo da empresa**) ocorre no momento em que se comprova que a obrigação foi paga, ou seja, a omissão de receitas que justificou o pagamento da obrigação não pode ser considerada em momento futuro ao pagamento, pois, por decorrência lógico temporal, omissões de receitas futuras não podem justificar pagamentos passados.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Cabe destacar que a discussão quanto à composição do saldo da conta “Fornecedores” e “Empréstimos a Pagar de sócios”, mantida no Passivo com valores de obrigações pagas e/ou cuja exigibilidade não foi comprovada, segundo a Defesa, valores estes atingidos pela decadência, confunde-se com o próprio mérito e, assim será analisada.

O trabalho fiscal consistiu na análise da escrita contábil da Autuada, dos extratos bancários e das informações e documentos apresentados pelo Contribuinte em atendimento às intimações fiscais, os quais encontram-se acostados aos autos.

Foram elaboradas planilhas demonstrando os valores que compõem o crédito tributário, separando os lançamentos contábeis relativos a cada situação que entendeu o Fisco aplicável a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, reportando à data do respectivo lançamento contábil.

Ademais, observa-se 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, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de junho de 2018 a dezembro de 2021, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” e à manutenção, no Passivo, de obrigações pagas ou inexistentes (conta “Fornecedores” e “Empréstimos a Pagar”), caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § § 1º e 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.

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 incluídos no polo passivo da autuação os sócios-administradores da Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Mediante a análise dos documentos e livros contábeis da Escrituração Contábil Digital – ECD, transmitida pelo Contribuinte, dos extratos bancários e dos arquivos apresentados em atendimento à intimação, o Fisco constatou as seguintes irregularidades, conforme descrito no relatório Fiscal e demonstrado nas planilhas que instruem o grupo Provas do e-PTA:

1 - Lançamentos a débito da conta “Caixa” em contrapartida da conta “Bancos”, conforme planilhas *Excel* denominadas “Lançamentos” (2018, 2019, 2020 e 2021) os quais não representam suprimentos de caixa, quais sejam: diversos pagamentos (multas, impostos, água energia, boletos e títulos), TED, transferências bancárias, cheques compensados, devolução de cheque, pix devolvido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa o Fisco que, na sequência destes lançamentos, não foram identificados lançamentos a crédito na conta Caixa, fato que regularizaria os primeiros lançamentos.

2 - Manutenção de valores nos saldos da conta “Fornecedores”, de obrigações pagas ou inexistentes, conforme apurado pelo Fisco e demonstrado na planilha *Excel* denominada “Passivo Fictício Fortaleza”.

3 – Empréstimos de sócios, contabilizados na conta “Empréstimos a Pagar”, em relação aos quais a Autuada foi intimada a apresentar contratos, comprovação da capacidade financeira dos credores dos empréstimos (pessoas físicas) e comprovação da efetiva entrega dos valores dos empréstimos à empresa, não tendo logrado êxito a Autuada em comprová-los.

O valor do saldo da conta “Empréstimos a pagar sócios”, em 01/06/18 foi considerado pelo Fisco como passivo fictício, uma vez que a Autuada não comprovou sua exigibilidade (planilha “Empréstimos de Sócios 2018”).

Os demais valores foram lançados a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Empréstimo a Pagar Sócios”, no decorrer dos exercícios de 2019 e 2020, sendo, portanto, considerados ingressos sem origem comprovada.

Em face disso, foi aplicada a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, com fundamento no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º 196, § § 1º e 2º, do RICMS/02.

Todos os lançamentos foram levados para a planilha denominada “AI.3”, para apuração do ICMS devido, levando em consideração a proporção das saídas de mercadorias tributadas, com base nos dados informados nas DAPIs.

Registre-se que a planilha “Proporções DAPI”, apresenta o cálculo das proporções de saídas de mercadorias por forma de tributação (Débito/Crédito, Isentas, ST e outras). O percentual apurado para as operações tributadas foi aplicado às saídas desacobertas de documentação fiscal para apuração do crédito tributário.

Instruem, ainda, os autos (grupo Provas do e-PTA) os extratos bancários (Anexos 16 a 30), os comprovantes apresentados pelo Contribuinte (Anexo 31 e 32), e a resposta à intimação sobre os empréstimos (Anexo 33).

Trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal, fundamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (redação vigente até 20/12/19) e art. 196, § 2º, vigente a partir de 21/12/19. *In verbis*:

Confira-se:

**Lei n.º 6.763/75:**

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

### **RICMS/02**

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

(...)

### ***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 desacobertadas 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.

### ***Efeitos a partir de 21/12/2019 - Renumeração dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.807, de 20/12/2019.***

§ 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação federal assim trata a omissão de receitas no Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 9.580/18):

### 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

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

(Grifou-se).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

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

Nessa 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.

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.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe ao Sujeito Passivo. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, a existência de recursos não comprovados na conta Caixa, bem como a manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes (como no caso em exame).

- Lançamentos a débito de Caixa e a crédito de Bancos – recursos sem origem comprovada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante aos lançamentos a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Bancos” relacionados nas planilhas denominados “Lançamentos 2018”, “Lançamentos 2019”, “Lançamentos 2020” e Lançamentos 2021”, foram consignados os seguintes históricos contábeis: “vr. Cheque sacado para o Caixa” e “débito autorizado conforme extrato”. Após reformulação do lançamento remanescem os seguintes lançamentos:

- em 2018: constando os seguintes históricos nos extratos bancários: “pagamento eletrônico cobrança”, “TED diferente titularidade”, “cheque compensado”, “estorno de depósito de cheque”, “transferência de CC para CC PJ”; “tarifa autorizada”;

- em 2019: constando os seguintes históricos nos extratos bancários: “cheque pago”, “empréstimo” “devolução cheque”; diversos pagamentos (cobrança, título, boleto, multas, água, impostos); “empréstimo”, “transferência”, “TED diferente titularidade”, “envio de TEV”;

- em 2020: constando os seguintes históricos nos extratos bancários: “transferência recebida”, TED, TEV, diversos pagamentos (cobrança, título, boleto, energia, água, tributos); “cheque”;

- em 2021: constando os seguintes históricos nos extratos bancários: TED, “pagamento boleto”, “pagamento multas” e “pix recebimento devolvido”.

Conforme se verifica, os diversos lançamentos a débito da conta Caixa pagamentos de boletos e de títulos, pagamento de despesas (água, energia, tributos, etc.), cheques compensados, transações eletrônicas (TEV, TED), os quais foram contabilizados como suprimento da conta com um suposto saque bancário (vr. cheque sacado para o Caixa) e “débito autorizado conforme extrato”, não foram acompanhados da imediata e correspondente contrapartida a crédito documentando o pagamento efetuado.

É cediço que os cheques liquidados por compensação bancária, necessariamente, são creditados em outra conta bancária, o que significa dizer que foram utilizados para pagamentos de despesas. O mesmo ocorre com as operações eletrônicas (TED, DOC, TEV), pois se trata de transferência entre contas bancárias, inexistindo a possibilidade de a empresa efetuar uma transferência bancária via transferência bancária para o caixa da empresa.

Ou seja, os cheques liquidados por meio de compensação bancária, os pagamentos autorizados e as operações eletrônicas (TED/TEV), por sua natureza, não se prestariam ao suprimento do caixa, uma vez que está afastada a possibilidade de saque de numerário.

Dessa forma, restaria a hipótese de lançamentos cruzados, ou seja, aqueles em que primeiro, contabiliza-se os cheques, as transferências eletrônicas e os pagamentos a débito na conta “Caixa” e a crédito na conta “Bancos” e, imediatamente, contabiliza-se a contrapartida (pagamento de despesa, fornecedor, etc), creditando a conta “Caixa” e debitando as respectivas contas de despesas, lançamentos estes de data e valor equivalentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que os valores identificados no extrato como “devolução cheque”, nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, foram excluídos pelo Fisco, mediante Termo de Reformulação do Lançamento, uma vez que o Contribuinte apontou os lançamentos a crédito da conta Caixa que regularizou os referidos lançamentos.

Também foram excluídos da presente autuação os valores lançados em dezembro de 2020 a título de cheques compensados, em face do estorno realizado pelo Contribuinte.

Em relação aos demais valores lançados a débito da conta Caixa, a Defesa não trouxe nenhum elemento que possa justificar a contabilização de tais recursos como recursos para o caixa. Nem tampouco, demonstrou que foram lançamentos transitórios, os quais deveriam ter sido lançados, na mesma data e valor a crédito da conta Caixa.

Como assim não procedeu a Autuada, aplica-se a presunção prevista no art. 194, § 3º e art. 196, § 2º do RICMS/02, acima transcritos.

- Valores mantidos em conta do Passivo (Fornecedores), relativos a obrigações pagas ou inexistentes:

Foram relacionados na planilha *Excel* denominada “Passivo Fictício Fortaleza”, os valores que compõem os saldos da conta “Fornecedores” no final dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, para os quais a Autuada não comprovou a sua exigibilidade. Transcreve o relato fiscal sobre a irregularidade constatada:

Para o caso em tela, após análise do Razão Contábil de contas compõem o passivo, o fisco lavrou a **Intimação nº 06**, anexa, quando solicitou esclarecimentos e apresentação de documentos referentes a estas informações.

Na oportunidade, tratando da conta contábil “**FORNECEDORES DIVERSOS**”, código 210101010002004, por meio da **INTIMAÇÃO/ NÚCLEO FISC. /ITBA N ° 06 / 2.023**, foi solicitado que a autuada apresentasse relação dos fornecedores que compõem a citada conta, qualificando-os, informando os valores dos saldos individuais, apresentando comprovantes de que seus respectivos títulos encontravam-se em aberto nas datas de 31/12/2.018, 31/12/2.019, 31/12/2.020 e 31/12/2.021, referindo-se a obrigações não pagas.

Na sequência, houve pronto atendimento por parte da contabilista da empresa, que além das informações solicitadas, apresentou os comprovantes de pagamentos, quando existentes, o que possibilitou a criação da planilha “PASSIVO FICTICIO FORTALEZA.xlsx”, que conclui pelas irregularidades por esta rubrica, conforme se segue:

(...)

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

Verifica-se que, mediante análise das informações prestadas pelo Contabilista, constatou-se a manutenção de saldos finais das contas “Fornecedores Diversos” dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, conforme demonstrado na planilha Excel “Passivo Fictício Fortaleza”, os quais a Autuada, tendo sido intimada, não logrou êxito em comprovar a exigibilidade das obrigações registradas no passivo, caracterizando assim, o passivo fictício.

Os Impugnantes alegam que a suposta manutenção de obrigações já pagas no passivo da empresa, o que caracterizaria o passivo fictício, ocorreria se o pagamento fosse realizado com recursos provenientes de receita omitida, sendo assim, a materialização da omissão somente poderia ocorrer até a data em que o pagamento foi efetivado, nunca em período posterior.

Defendem os Impugnantes que *“o surgimento de tal passivo (como fictício) ocorre quando, uma vez realizado o pagamento, este não é baixado. Logo, não restariam dúvidas que o pagamento é o marco para o fato gerador da respectiva hipótese de presunção de omissão de receitas”*.

Aduzem que, no caso ora discutido, verifica-se, pelos documentos acostados aos autos, bem como pelos documentos juntados às impugnações, que as obrigações foram constituídas e pagas em anos anteriores a 2018. Além disso, os pagamentos teriam sido realizados nas suas respectivas datas de vencimento, o que demonstraria apenas um equívoco da contabilidade, sem intuito de sonegação ou obtenção de qualquer proveito tributário por parte da Autuada.

Citam como exemplos os valores de passivo fictício considerados pelo Fisco relativo aos fornecedores Jefer Produtos Siderúrgicos Ltda e GV do Brasil Indústria e Comércio de Aço Ltda, trazendo nos quadros de fls. 06 da Impugnação, as datas em que ocorreram os pagamentos não baixados, todos anteriores ao período fiscalizado.

Apontam que do total de R\$ 13.212.374,90 (Treze milhões duzentos e doze mil trezentos e setenta e quatro reais e noventa centavos), lançado como passivo fictício relativo ao ano de 2018, após recomposição dos fornecedores, conforme planilha e documentos acostados, restou-se apenas o valor de R\$ 842.436,13 (Oitocentos e quarenta e dois mil quatrocentos e trinta e seis reais e treze centavos) dos quais, embora tenham sido pagos, não foi possível encontrar os comprovantes, uma vez que em muitas situações foram pagos por meio de cheques com diversos pagamentos.

Concluem os Impugnantes que as datas de pagamento anteriores a 01/06/18 evidenciariam de forma incontestada que estes valores, no passivo de 2018, não eram exigíveis, uma vez que já foram pagos em anos anteriores.

O Coobrigado Advaldo José de Oliveira cita o fornecedor Sabiá Empreendimento Ltda, dizendo que o suposto passivo fictício apontado pelo Fisco não fora utilizado para suprimento de caixa como considerado, uma vez que não foi pago, o que entende estar comprovado pela transcrição de parte do livro Razão da empresa Sabiá Empreendimentos e Participações Ltda, afirmando que “*pode-se perceber que o r. fiscal utilizou valores referentes aos exercícios de 2008 a 2017, valores essa já abarcados pela decadência*”.

Sustenta que em relação à quantia de R\$ 4.969.082,12 (quatro milhões novecentos e sessenta e nove mil oitenta e dois reais e doze centavos) tem-se que a quantia de R\$ 3.241.342,69 (três milhões duzentos e quarenta e um mil trezentos e quarenta e dois reais e sessenta e nove centavos) refere-se a valores de períodos anteriores a 31/12/17, restando nítida a ocorrência da decadência. Enquanto o saldo remanescente de R\$ 1.727.739,43 (um milhão setecentos e vinte e sete mil, setecentos e trinta e nove reais e quarenta e três centavos) encontra-se em aberto até a data atual.

Entretanto, ao contrário do entendimento da Defesa, é exatamente esse fato (os valores no passivo não são exigíveis, como alegado) que caracteriza o passivo fictício, o que autoriza a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Cabe destacar que pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 194, § 3º (vigente até 20/12/19) e 196, § 2º, inciso II (vigente a partir de 21/12/19), ambos do RICMS/02, a existência de passivo fictício na 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 sendo, 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.

No caso em discussão, verifica-se, na análise da planilha “Passivo Fictício Fortaleza”, que a Autuada manteve em 31/12/19, os mesmos valores que se encontravam informados em 31/12/18, especialmente em relação aos fornecedores por ela citados Jefer Produtos Siderúrgicos Ltda e GV do Brasil Indústria e Comércio de Aço Ltda.

Portanto, considerou o Fisco tais valores como passivo fictício em 31/12/19.

Insta destacar a discrepância entre os valores dos saldos das contas Fornecedores nos finais de exercício, com os valores pagos (contabilizados), no período autuado, demonstrando assim que a Autuada de fato deixava de dar baixa nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

títulos e duplicatas quitados, por não ter recursos contabilizados para tal. Ou seja, os valores foram quitados com recursos obtidos à margem da contabilidade (caixa dois).

Cabe destacar que os próprios Impugnantes reconhecem que tais valores já foram pagos, entretanto, não foram baixados, sendo clara, portanto, a caracterização de passivo fictício, pela manutenção em contas do passivo de obrigações pagas, conforme legislação citada.

No tocante ao documento apresentado pelo Coobrigado relativo ao fornecedor Sabiá Empreendimento Ltda, qual seja, suposto trecho do livro Razão Analítico da conta “Clientes” em 31/12/17, do referido fornecedor, esta não tem o condão de afastar a acusação fiscal.

Conforme exposto pelo Fisco, o Contribuinte foi intimado, a apresentar em relação à conta contábil “FORNECEDORES DIVERSOS”, a relação dos fornecedores que compõem a citada conta, qualificando-os, informando os valores dos saldos individuais, apresentando comprovantes de que seus respectivos títulos encontravam-se em aberto nas datas de 31/12/18, 31/12/19, 31/12/20 e 31/12/21, referindo-se a obrigações não pagas.

Entretanto, a Autuada não apresentou comprovantes de que os títulos referentes à empresa Sabiá Empreendimentos Ltda, que pertence ao mesmo grupo econômico da Impugnante, encontravam-se em aberto.

Cabe destacar, que ao contrário do alegado pela Defesa, não se verifica a decadência dos valores que compõem o saldo da conta “Fornecedores” em 31/12/19 (primeiro período exigido pelo Fisco).

Como bem pontuado pelo Fisco, a ocorrência de passivo fictício independe de haver ou não recursos suficientes no Disponível escriturado para a quitação das obrigações na data da sua constatação, ou mesmo na data do efetivo pagamento efetuado por meio de recursos à margem da escrituração.

Também independe da data em que o passivo foi constituído ou pago. Quando o passivo é constituído em período decadencial e o saldo se mantém escriturado em período não decadencial, o Sujeito Passivo tem a obrigação de comprovar a efetiva exigibilidade das obrigações.

Cabe mais uma vez o teor do dispositivo legal que caracteriza o passivo fictício, conforme art. 40 na Lei Federal 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 acrescentados).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há na lei qualquer referência à data em que os pagamentos foram efetuados, mas à manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

É exatamente esse o caso dos saldos das contas “Fornecedores Diversos”. Parte dos valores, como admitido pelos Impugnantes, foram pagos e não escriturados, enquanto parte, não logrou êxito a Autuada em comprovar sua exigibilidade.

Correto o entendimento do Fisco, conforme exposto na Manifestação Fiscal:

Não há que se falar em decadência, ainda que a escrituração das obrigações tenha sido efetuada em data já decaída.

Reforça este entendimento a dicção do art. 37 da Lei 9430/96, in verbis :

LEI 9430/96

Art. 37. Os comprovantes de escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

A interpretação do Art. 37 da Lei 9430/96 é no sentido de que, os comprovantes de escrituração da pessoa jurídica relativa a fatos (ocorridos em período decaído) que repercutam em períodos futuros (não decadenciais), devem ser conservados até que opere a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (período não decadencial). Neste sentido, se o sujeito passivo escritura obrigações com “Fornecedores” em período decaído, mas mantém os saldos dessas contas em período não decaído, há a exigência da prova documental desses saldos.

(Destacou-se)

Ressalte-se que é esse o entendimento consolidado neste Conselho de Contribuintes, acerca do período em que ocorre a apuração do passivo fictício, conforme exposto nas seguintes decisões, consubstanciadas nos Acórdãos nºs 23.254/19/3ª e 23.326/22/2ª. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.254/19/3ª

EMENTA

(...)

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "BANCOS". CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NA CONTA BANCOS, O INGRESSO DE RECURSOS SEM

COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 49, §§ 1º E 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 194, § 3º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO 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 – SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO - CONSTATADA A MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES, INDUZINDO À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ART. 194, § 3º DO RICMS/02. 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

(...)

HÁ QUE SE DESTACAR, INICIALMENTE, QUE PELA PRÓPRIA DEFINIÇÃO LEGAL, NOS TERMOS ESTABELECIDOS NO ART. 194, § 3º DO RICMS/02, A EXISTÊNCIA DE PASSIVO FICTÍCIO NA 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).

**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:

(...)

§ 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)

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 EMPRÉSTIMOS FIRMADOS, E SIM EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO EM QUE É APURADO O PASSIVO FICTÍCIO (2013, 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.

(DESTAQUES ACRESCIDOS)

ACÓRDÃO Nº 23.326/22/2ª.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO - CONSTATADA A MANUTENÇÃO NO PASSIVO, CONTA "FORNECEDORES", DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES, INDUZINDO À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ART. 194, § 3º DO RICMS/02. 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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O SÓCIO-ADMINISTRADOR RESPONDE 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.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

(...)

INICIALMENTE, A IMPUGNANTE ARGUI A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RELATIVO AO PERÍODO DE JANEIRO A ABRIL DE

2017, BASEANDO-SE NA REGRA CONTIDA NO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

ENTRETANTO, TAL ARGUMENTO DECORRE DE EQUÍVOCO DA DEFESA, UMA VEZ QUE O PERÍODO AUTUADO ENCONTRA-SE COMPREENDIDO ENTRE JUNHO DE 2017 E JANEIRO DE 2018.

CABE REGISTRAR QUE O PERÍODO FISCALIZADO É DE 01/01/17 A 31/12/19, ENTRETANTO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO EM RAZÃO DAS IRREGULARIDADES APURADAS TEVE INÍCIO EM JUNHO DE 2017, CONFORME DE VERIFICA DO DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (PÁGS. 3), NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA RELATIVA AO PERÍODO DE JANEIRO A ABRIL DE 2017.

ADEMAIS, CONSTITUI REGRA GERAL QUE, AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, APLICA-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS E A FORMA DE CONTAGEM FIXADA NO ART. 173, INCISO I DO CTN, (...)

(...)

MEDIANTE A ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E LIVROS CONTÁBEIS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD, TRANSMITIDA PELO CONTRIBUINTE E DOS ARQUIVOS APRESENTADOS EM ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO, O FISCO CONSTATOU AS SEGUINTE IRREGULARIDADES, CONFORME DESCRITO NO RELATÓRIO FISCAL:

(...)

VERIFICA-SE QUE A AUTUADA, TENDO SIDO INTIMADA A ESCLARECER/COMPROVAR O SALDO DA CONTA CONTÁBIL “TÍTULOS A PAGAR”, EXISTENTE EM 01/01/17, APRESENTOU DOCUMENTAÇÃO APENAS PARA PARTE DO VALOR, O QUAL SE REFERIRIA A AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO, OCORRIDA EM ABRIL DE 2016.

NO TOCANTE AO VALOR RESTANTE, (...) APENAS INFORMOU QUE SE REFERIA A SALDO REMANESCENTE ORIGINÁRIO DE DEZEMBRO DE 2014.

DIANTE DISSO, O FISCO CONCLUI QUE A FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROBANTE DA EFETIVA EXIGIBILIDADE DO VALOR REMANESCENTE DA CONTA CONTÁBIL “TÍTULOS A PAGAR” CARACTERIZA PASSIVO FICTÍCIO, O QUE RESULTA A OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL.

EM SEDE DE DEFESA, A AUTUADA ALEGA QUE NÃO TERIA A OBRIGAÇÃO DE APRESENTAR DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL REFERENTE A LANÇAMENTOS OCORRIDOS A MAIS DE 05 (CINCO) ANOS. E QUE “REFERIDO SALDO É PASSÍVEL DE SER LANÇADO PARA A CONTA COMPENSAÇÃO OU REDUTORA, E JAMAIS PODE SER CARACTERIZADO COMO “SEM COMPROVAÇÃO” PARA EFEITO DE PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA”.

ENTRETANTO, NÃO CABE RAZÃO À DEFESA.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRATA A IRREGULARIDADE APONTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM FACE DA PRESUNÇÃO LEGAL, FUNDAMENTADA NO ART. 49, § 2º DA LEI N.º 6.763/75 C/C ART. 194, § 3º DO RICMS/02 (REDAÇÃO VIGENTE ATÉ 20/12/19). IN VERBIS:

(...)

ASSIM SENDO, CABERIA À IMPUGNANTE COMPROVAR A EXIGIBILIDADE DOS VALORES QUE COMPÕEM O SALDO INICIAL DE 2017 DA CONTA "TÍTULOS A PAGAR". NÃO TENDO LOGRADO FAZÊ-LO, CORRETAMENTE AGIU O FISCO EM APLICAR A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, CONFORME PREVISTO NO § 3º DO ART. 194 DO RICMS/02, VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO.

(DESTAQUES ACRESCIDOS)

Várias são as decisões do Conselho Administrativo do Recursos Fiscais do Ministério da Economia – CARF no mesmo sentido:

NÚMERO DO PROCESSO: 10480.735044/2013-85

ACÓRDÃO Nº 1401001.777

– 4ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA

EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010 MATÉRIA NÃO CONTESTADA. CONSIDERAR-SE-Á NÃO CONTESTADA E, PORTANTO, FORA DA LIDE, A MATÉRIA QUE NÃO TENHA SIDO EXPRESSAMENTE DEFENDIDA PELO CONTRIBUINTE. DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. INOCORRÊNCIA. A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA POR PASSIVO FICTÍCIO -TANTO NO CASO DE OBRIGAÇÃO CUJA EXISTÊNCIA NÃO FOI COMPROVADA, COMO NO DE IRREGULAR MANUTENÇÃO NO PASSIVO - DECORRE DA LÓGICA CONTÁBIL DE QUE TAIS PROCEDIMENTOS TÊM POR OBJETIVO IMPEDIR O SURGIMENTO DE SALDO CREDOR DE CAIXA. PORTANTO, O DEVER DE COMPROVAR A OBRIGAÇÃO MANTIDA NO PASSIVO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO PERMANECE, MESMO TENDO ELA SIDO REGISTRADA EM PERÍODO JÁ DECAÍDO, SOB PENA DE NÃO SE PODER APLICAR A PRESUNÇÃO LEGAL AO PASSIVO DE LONGO PRAZO. PRELIMINAR INDEFERIDA. PASSIVO FICTÍCIO. A PRESENÇA ESCRITURAL DE PASSIVO NÃO COMPROVADO CONDUZ À PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. A INSTITUIÇÃO DE UMA PRESUNÇÃO PELA LEI TRIBUTÁRIA TRANSFERE AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE PROVAR QUE O FATO PRESUMIDO PELA LEI NÃO ACONTECEU EM SEU CASO PARTICULAR. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O DECIDIDO QUANTO À INFRAÇÃO QUE ALÉM DE IMPLICAR O LANÇAMENTO DE IRPJ PROVOCA OS LANÇAMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS), DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) TAMBÉM SE APLICA A ESTES OUTROS LANÇAMENTOS NAQUILO EM QUE FOR CABÍVEL.

NÚMERO DO PROCESSO: 10480.733352/2013-76

ACÓRDÃO N: 1201-001.801

– 2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA

EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ ANO-CALENDÁRIO: 2010 PASSIVO FICTÍCIO. O PASSIVO FICTÍCIO É INFRAÇÃO CONTINUADA. NÃO CABE AFASTAR A AUTUAÇÃO EM RAZÃO DA POSSIBILIDADE DE A OBRIGAÇÃO NÃO COMPROVADA JÁ TER SIDO FICTÍCIA EM EXERCÍCIO ANTERIOR AO PERÍODO FISCALIZADO. TODAVIA, UM MESMO PASSIVO FICTÍCIO NÃO LEGITIMA DIVERSAS AUTUAÇÕES POR PERSISTIR NA ESCRITA POR MAIS DE UM PERÍODO DE APURAÇÃO, POIS SERIA TRIBUTAR DIVERSAS VEZES UMA ÚNICA OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. RAZÃO. OS REGISTROS NAS CONTAS RAZÃO DA EMPRESA, DESACOMPANHADOS DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS, NÃO COMPROVAM QUE OS SALDOS TERIAM SE TORNADO FICTÍCIOS EM DATA ATINGIDA PELA DECADÊNCIA. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DATA DO FATO GERADOR: 31/03/2010, 31/12/2010 MATÉRIA NÃO CONTESTADA. COBRANÇA CONSIDERA-SE NÃO IMPUGNADA A MATÉRIA QUE NÃO TENHA SIDO CONTESTADA PELO IMPUGNANTE, E EM RELAÇÃO À QUAL, CABE PASSAR AO PROCEDIMENTO DE COBRANÇA.

(DESTACOU-SE)

Oportuno destacar que o passivo fictício de 2018, que permaneceu em 31/12/19, foi considerado apenas em 2019, não havendo duplicidade de exigências sobre ele.

Corretas, portanto, as exigências fiscais fundamentadas na existência de passivo fictício, como apurado pelo Fisco, uma vez que tratam-se de obrigações pagas ou inexistentes ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

- Valores lançados como “Empréstimos de sócios”:

Foram apontados pelo Fisco, valores lançados a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Empréstimos a Pagar Sócios”.

Em relação a esses lançamentos, o Fisco intimou o Contribuinte a apresentar os documentos que lastrearam tais lançamentos, tais como: contratos de empréstimos, comprovação da capacidade financeira dos credores (pessoa física) e comprovação da efetiva entrega dos valores à empresa.

Como exposto anteriormente, o Contribuinte não apresentou qualquer documento que pudesse comprovar a origem dos recursos contabilizados como suprimento de Caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação aos valores lançados nos exercícios de 2019 e 2020, o Fisco considerou como recursos sem origem comprovada, uma vez que foram contabilizados como suprimento de Caixa.

O valor do saldo da conta “Empréstimos a pagar sócios”, em 01/06/18, foi considerado pelo Fisco como passivo fictício, uma vez que a Autuada não comprovou sua exigibilidade (planilha “Empréstimos de Sócios 2018”).

Em sede de Defesa, o Coobrigado Advaldo José de Oliveira alega que a acusação fiscal de que houve simulação de empréstimos não condiz com a realidade fática.

Aduz que parte dos valores apontados teriam sido atingidos pela decadência para exigência em Auto de Infração, uma vez que o saldo considerado pelo Fiscal se refere a empréstimos realizados em anos anteriores, mais precisamente nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2017, os quais, somados, perfazem a quantia de R\$ 2.901.300,00 (dois milhões, novecentos e um mil e trezentos reais).

Aduz que tal afirmativa se comprova pelas informações constantes tanto da contabilidade da Autuada quanto da declaração de imposto de renda do sócio pessoa física, na qual se verifica que, em 31/12/17, já fazia constar o empréstimo no valor de R\$ 2.901.300,00, sendo certo que nas declarações anteriores constam a informação do empréstimo e a evolução da dívida.

Quanto ao valor remanescente, afirma que, ao contrário do que informa o Fiscal, a referida obrigação permanece em aberto porque ainda não foi liquidada junto ao credor. Logo, a mesma é existente.

Alega que a contratação do empréstimo foi feita de forma verbal e que comprovantes da entrega de valores não existem, visto que os valores foram entregues em espécie à época.

Defende que as informações do empréstimo foram devidamente lançadas na contabilidade bem como na declaração de imposto de renda do sócio pessoa física, sendo certo que esse, inclusive, possuía disponibilidade econômica para realização do empréstimo.

Sustenta que as informações constantes no livro razão bem como nas declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física credora, são documentos mais que suficientes para demonstrar a existência do débito, sendo documentos idôneos logo, possuem presunção de veracidade, legitimidade e legalidade.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Cabe, inicialmente, esclarecer que os valores lançados a conta contábil “Empréstimos a pagar sócios”, nos exercícios de 2019 e 2020, tiveram como contrapartida a conta “Caixa”.

Ressalte-se que, na apuração do crédito tributário, os valores de empréstimos de 2019 e 2020 foram consideradas nas datas em que os empréstimos foram contabilizados como entrada de recursos no Caixa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como a Contribuinte não apresentou documentos hábeis a comprovar a efetividade/origem dos lançamentos, foram considerados como recursos sem origem comprovada, nos termos do art. 194, § 3º do e 196, § 2º, inciso I, ambos do RICMS/02.

Não se pode acatar o argumento de que os contratos foram realizados de forma verbal e que os recursos (diga-se vultosos) foram entregues em espécie, sendo apenas o registro contábil e a declaração de IRPF capazes de demonstrar a ocorrência do fato contábil.

Insta destacar que a escrituração contábil, para fazer prova dos fatos registrados, deve obedecer às normas contábeis estabelecidas a todas as entidades, 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**

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 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).

Merece destacar que os documentos acostados não comprovam os fatos escriturados, portanto, não podem ser aceitos como prova hábil a comprovar a origem dos recursos escriturados.

Mais relevante ainda para a comprovação dos fatos que deram origem ao lançamento contábil, no caso a entrada dos recursos na conta Caixa, é a efetiva entrega dos recursos. Nesse sentido é o entendimento esposado em decisão do Tribunal de Justiça deste Estado:

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL TJMG:

EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA

PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL.

(...)

ACÓRDÃO Nº 12-22915 DE 16 DE FEVEREIRO DE 2009 – 4ª TURMA - EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS A ACIONISTA CONTROLADOR.

SERÃO CONSIDERADOS RECEITAS OMITIDAS OS SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO ATRIBUÍDOS AO ACIONISTA CONTROLADOR, SE A COMPANHIA DEIXAR DE COMPROVAR A ORIGEM E A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS (ART. 282 DO RIR/99). A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO, POR SI SÓ, NÃO BASTA PARA ELIDIR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, PORQUE NÃO PROVA NEM A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS. A MERA DEMONSTRAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO ALEGADO SUPRIDOR NÃO PROVA A ORIGEM NEM A EFETIVA ENTREGA DO SUPRIMENTO. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. A PRESUNÇÃO LEGAL REFERIDA NO ART. 282 DO RIR/99 DISPENSA A AUTORIDADE FISCAL DE APRESENTAR A PROVA DIRETA DA OMISSÃO DE RECEITAS, MAS NÃO A EXIME DE APONTAR, NA CONTABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA, OS SUPRIMENTOS ATRIBUÍDOS ÀQUELAS PESSOAS QUE A LEI MENCIONA. INEXISTINDO O REGISTRO CONTÁBIL DO SUPRIMENTO, A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS NÃO SE SUSTENTA.

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - SENTENÇA - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - CDA - NULIDADE AFASTADA - CERCEAMENTO DE DEFESA - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO - PRELIMINARES REJEITADAS - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LIVROS EMPRESARIAIS - FORÇA PROBATÓRIA CONTRÁRIA AO SEU AUTOR - SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PRESUNÇÃO JURIS TANTUM NÃO ELIDIDA - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CONFISCO - INEXISTÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - ART. 85 DO CPC/15 - REFORMA PARCIAL DA SENTENÇA.

(...)

5. EM REGRA, OS LIVROS EMPRESARIAIS POSSUEM FORÇA PROBANTE CONTRÁRIA AO SEU AUTOR,

ADMITINDO-SE A EFICÁCIA PROBATÓRIA DOS LIVROS E FICHAS DAS SOCIEDADES EM SEU FAVOR NOS LITÍGIOS ENTRE EMPRESÁRIOS, NA HIPÓTESE DE CONTER ESCRITURAÇÃO SEM VÍCIO INTRÍNSECO OU EXTRÍNSECO, OU SEJA, DEVIDAMENTE REGULAR, CONSOANTE DISPÕE O ART. 226 DO CÓDIGO CIVIL DE 2002 C/C ARTS. 417 E 418 DO CPC/15.

**6. NÃO OBSTANTE A ASSERTIVA DE REALIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS ENTRE O SÓCIO E A SOCIEDADE, NÃO SE APURA NOS AUTOS A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS, OU SEJA, QUALQUER DOCUMENTAÇÃO QUE PUDESSE EMBASAR A TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO PATRIMÔNIO DO SÓCIO PARA A EMBARGANTE, AUTORIZANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA SEM O DEVIDO LANÇAMENTO CONTÁBIL, NA FORMA DO ART. 194, §3º, DO RICMS. (GRIFOU-SE).**

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0223.13.024021-9/001, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 08/02/2018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 26/02/2018) (DESTACOU-SE).

Observe-se que no Acórdão nº 272.269-2, o TJ/MG defende o entendimento de que, para a comprovação do suprimento de “Caixa” por sócio da empresa, **é necessária a apresentação do efetivo comprovante do empréstimo**, sendo considerados como omitidos os suprimentos de numerário atribuído ao sócio se a empresa deixar de comprovar a origem e a efetiva entrega dos recursos.

Nesse sentido, são várias as decisões deste CCMG, a título de exemplo os Acórdãos nºs 23.340/23/2ª; 23.326/22/2ª; 22.753/21/2ª; 23.107/18/3ª.

No tocante aos valores que entende o Impugnante/Coobrigado estarem atingidos pela decadência, por se tratar o saldo da conta “Empréstimos a pagar sócios”, em 01/06/18, cabe destacar que tais valores foram considerados pelo Fisco como passivo fictício, uma vez que a Autuada não comprovou sua exigibilidade (planilha “Empréstimos de Sócios 2018”).

Pelas razões já expostas, não se verifica a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário decorrente da constatação de passivo fictício, uma vez que tal constatação não deve estar atrelada à data dos supostos empréstimos firmados, mas sim em relação ao exercício em que é apurado o passivo fictício (no caso, junho de 2018).

Assim, **não há que se falar em decadência** do crédito tributário relativo aos lançamentos em questão, pois, sendo o passivo fictício inerente ao exercício de 2018, em decorrência do saldo da conta “Empréstimos a Pagar” de 01/06/18, tendo em vista que os Impugnantes foram regularmente cientificados do Auto de Infração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

05/05/23, 11/05/23 e 17/05/23 (págs. 1259, 1265/1266), conclui-se, facilmente, 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.

Assim sendo, como os Impugnantes não apresentaram prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, a fim de comprovar a origem dos recursos contabilizados na conta “Caixa”, bem como não se comprovou a exigibilidade das obrigações constantes da conta “Fornecedores” e “Empréstimos a pagar” (Passivo, 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 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do mesmo diploma legal.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas exigidas (revalidação e isolada), nos exatos termos da Lei e ofensa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, 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), *in verbis*:

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

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

(...)

Correta também a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios-administradores da empresa autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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;

(...)Grifou-se.

Não cabe razão aos Impugnantes quanto afirmam ser indevida a aplicação do art. 135, inciso III do CTN ao caso, porque, no seu entendimento, a acusação não foi capaz de retratar quaisquer condutas praticadas diretamente pelos então sócios em seu próprio benefício ou em situações estranhas ao objeto social da Autuada que se inserissem nas hipóteses previstas no citado art. 135, principalmente à luz da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

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, apurada a partir da constatação da manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada e da existência de recursos não comprovados na conta Caixa.

Ao contrário do alegado pela Defesa restou comprovado atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art.135 do CTN), pois a infração de lançar recursos na conta Caixa sem comprovação de origem, a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam a omissão de receita, portanto, trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

Desse modo, os sócios-administradores respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa 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.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula 430, por não se tratar de simples o inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

Induidoso, no caso, que os sócios-administradores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos sócios-administradores da Autuada, com base no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. 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 parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 2133/2137, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Flávia Sales Campos Vale e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2023.**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Relatora**

P