

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.140/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159592-42
Impugnações: 40.010124937-59, 40.010126833-45 (Coob.), 40.010124936-78 (Coob.)
Impugnantes: Polo Comércio e Distribuição de Miudezas Ltda.
IE: 001004633.00-38
Real Contabilidade Ltda. (Coob.)
CNPJ: 38.739769/0001-07
Ronan Soares de Oliveira (Coob.)
CPF: 494.439.686-49
Proc. S. Passivo: Joana Maria de Oliveira Guimarães/Outro(s) (Aut. e Coobs.)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Legítima a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária. Fundamentação: Contabilista – art. 21, § 3º da Lei nº 6763/75 c/c art. 124, II do CTN; Sócio administrador – art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75 c/c art. 135, III do CTN.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA/RECURSOS NÃO COMPROVADOS. 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. 194, § 3º, Parte Geral do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise das peças defensórias apresentadas. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº. 6.763/75. Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II “a” do mesmo diploma legal, acatada e parcelada pela empresa autuada. Entretanto, deve ser adotadas as “alíquotas médias mensais” apuradas pela empresa autuada, para fins de cálculo do ICMS devido. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2007, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, ambos da Lei nº. 6.763/75.

A empresa autuada efetuou o parcelamento integral do valor correspondente à multa isolada supracitada, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 267/273 (*Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos*).

Inconformados com as demais exigências fiscais, a Autuada e o Coobrigado Ronan Soares de Oliveira apresentam, tempestivamente, através de procuradora regularmente constituída, Impugnações às fls. 277/299 (*aditada à fl. 500*) e 345/351, respectivamente.

Acatando parcialmente as alegações apresentadas pela empresa autuada (*ver fls. 400 e 493/497*), o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fl. 401.

Após serem regularmente cientificados, os Impugnantes aditam suas exordiais às fls. 410/415 e 435, respectivamente.

Em função da motivação relatada à fl. 437, o Fisco promove a reemissão do Auto de Infração (*fls. 439/440*), cuja alteração se restringiu à **exclusão** do Sr. Ênio Duarte do polo passivo da obrigação tributária e à **inclusão**, na mesma sujeição, da empresa Real Contabilidade Ltda., alteração esta devidamente notificada a todos os envolvidos na presente autuação (*ver fls. 442, 447, 487, 489 e 491*).

Às fls. 449/462 a empresa supracitada (*Real Contabilidade Ltda.*) apresenta sua impugnação ao lançamento retificado, solicitando sua exclusão da sujeição passiva, conforme argumentos de fls. 449/462, ratificados às fls. 501/502, contra os quais o Fisco se manifesta às fls. 480/483 e 503/505.

DECISÃO

1. Das Preliminares:

1.1. Da Prova Pericial Requerida:

A empresa autuada requer a realização de prova pericial, apresentando para tanto os quesitos arrolados à fl. 298.

Entretanto, a perícia solicitada se mostra desnecessária, uma vez que as respostas aos quesitos apresentados não requerem prova técnica, mesmo porque as questões levantadas já se encontram suficientemente esclarecidas nos autos.

Nesse sentido, deve-se destacar que o próprio Auto de Infração e dos anexos que o compõem deixam absolutamente claro qual foi o “objeto da fiscalização” (quesito “1”) e a irregularidade apurada, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

A aplicação dos “juros e multa” (quesito “2”) foi efetuada de acordo com o que determina a Lei nº. 6.763/75 e as demais normas vigentes, fato, aliás, reconhecido

pela própria Requerente, quando acatou e efetuou o parcelamento do valor correspondente à Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a” da referida lei.

Com relação à “alíquota média”, as questões a ela atinentes (quesitos “4” a “6”) serão devidamente esclarecidas no texto desta decisão.

Por fim, no que diz respeito ao quesito “3”, cabe destacar que o Fisco acostou aos autos cópias de livros fiscais e contábeis da empresa autuada, permitindo um perfeito confronto entre os valores consignados no Auto de Infração e os lançados na escrituração contábil.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que 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, o que não é o caso dos autos.

Pela argumentação até aqui desenvolvida, o pedido de produção de prova pericial deve ser indeferido com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA/MG (*Decreto 44.747 de 03 de março de 2008*).

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.

1.2. Da Arguição de Nulidade do Lançamento:

A empresa autuada argui a nulidade do Auto de Infração, uma vez que este, segundo seu entendimento, “*não demonstra especificamente qual a infringência que teria levado à sua lavratura*”, não teria “*esclarecido a suposta irregularidade em que teria incorrido*” e que nele não haveria descrição de “*quais as supostas operações de saídas de mercadorias em relação às quais não teriam sido emitidos os respectivos documentos fiscais, tampouco se faz prova de efetiva ocorrência!!!*”.

No entanto, ao contrário de sua afirmação, o lançamento em apreço foi efetuado com todas as formalidades exigidas pela legislação, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos e dos que cominam as penalidades aplicadas.

Reitere-se, uma vez mais, que a própria Impugnante acatou e efetuou o parcelamento do valor correspondente à Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75 (*Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos às fls. 267/273*), o que implica dizer que reconheceu que infringiu a legislação vigente.

Ademais, o caso concreto tratado nos autos se trata da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02.

Como o próprio nome indica, é legal a presunção quando disposta em lei, em ordenamento positivo. As presunções legais *juris tantum*, têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Não há que se falar, portanto, em nulidade ou em vícios formais do lançamento em apreço, pois o que deve ser analisado é se a Impugnante trouxe aos autos provas concretas contrárias à acusação que lhe foi imputada.

1.3. Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas nos arts. 55, II, “a” e 56, II da Lei nº 6.763/75.

O mesmo acontece com a Taxa Selic (*Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia*), cuja utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada nos arts. 127 e 226 da lei supracitada, bem como na Resolução 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

2. Do Mérito:

2.1. Da Irregularidade Apurada:

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2007, conforme presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa”.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, “a”, ambos da Lei nº. 6.763/75, sendo esta, conforme já relatado, foi acatada e reconhecida pela empresa autuada, mediante parcelamento de seu montante, conforme demonstram o Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e documentos correlatos às fls. 267/273.

Os suprimentos indevidos da conta “Caixa”, que caracterizam a omissão de receita, ocorreram mediante lançamentos contábeis tendo como contrapartida (contas creditadas) as rubricas “Outras Receitas Operacionais” (fls. 27, 67 e ss.) e “Adiant. P/Futuro Aumento de Capital” (fls. 29, 63 e ss.).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores relativos a cada um desses lançamentos contábeis estão reproduzidos nos Quadros I e II anexados à presente decisão.

A empresa autuada foi intimada pelo Fisco (fls. 14 e 16) a apresentar declaração contendo descrição pormenorizada dos fatos contábeis que eram lançados nas contas acima citadas e a documentação comprobatória desses lançamentos.

Quanto à rubrica “Outras Receitas Operacionais”, a resposta foi no sentido que os respectivos valores haviam sido lançados no livro Razão “*considerando que, respeitadas as normas vigentes, foi apurada a insuficiência de receita face aos pagamentos efetuados pelo contribuinte*” (fl. 15), ou seja, em sua resposta a própria empresa autuada admite, de forma tácita, a omissão de receitas.

No que se refere à rubrica “Adiant. P/Futuro Aumento de Capital”, que aparece dentre as contas do Passivo, com históricos variados feitos no livro Diário, como, por exemplo, “Vr. Empréstimo Obtido N/Data”, a Autuada apresentou os “recibos” acostados às fls. 253/261, assinados pelo próprio sócio gerente, que não têm o condão de elidir o feito fiscal, pois não comprovam o efetivo ingresso do numerário na conta “Caixa” da empresa.

Acrescente-se que os recibos de fls. 253/258, que seriam relativos aos adiantamentos recebidos no exercício de **2007**, têm datas do ano de **2006**, conforme demonstrado no Quadro II, em anexo, ou seja, seriam anteriores aos supostos adiantamentos recebidos.

O Extrato bancário acostado à fl. 251 também não tem força probante do ingresso de recursos na conta “Caixa”, pois os valores nele lançados referem-se a “Transf. Ag. Cheq.” (transferências interbancárias ou entre agências do mesmo banco).

O ingresso dos recursos na conta “Caixa”, nesse caso, somente seria comprovado se houvessem saques na conta bancária nas mesmas datas e valores, seguidos dos respectivos lançamentos contábeis, a débito da conta “Caixa” e a crédito da conta “Bancos”, provas estas (saques e registros contábeis) não produzidas nos autos.

Importante lembrar que o caso dos autos se trata de uma presunção legal (*juris tantum*), que tem o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, o que não ocorreu no caso dos autos.

Essa presunção está prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

.....
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)

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º, do RICMS/02, não se restringe aos casos de "saldo credor na conta Caixa", pois o citado dispositivo regulamentar autoriza, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta "Caixa".

Assim sendo e, considerando-se que a empresa autuada não comprovou o efetivo ingresso na conta "Caixa" dos recursos objeto da presente autuação, corretamente agiu o Fisco em lançar mão da presunção legal acima e em considerar esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias, tributáveis pelo ICMS, desacobertadas de documentação fiscal.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS incidente sobre as operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, está capitulada no art. 55, II, "a" da Lei nº. 6.763/75 (multa isolada quitada/parcelada pela empresa autuada).

2.2. Da "Alíquota Média" e do Cálculo do ICMS Devido:

Conforme demonstrado às fls. 34 e 36, para fins de cálculo do ICMS o Fisco calculou a "alíquota média" anual (*índice técnico - carga tributária média anual, no que toca ao ICMS*) através da seguinte fórmula:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Base de Cálculo Declarada}$$

Nesse sentido, o Fisco apurou as alíquotas médias para os exercícios de 2006 e 2007 os percentuais de 17,78% e 17,87%, respectivamente.

A empresa autuada, no entanto, entende que, para fins de arbitramento da "alíquota média" a incidir sobre as saídas desacobertadas, deveria ser adotado o mesmo padrão de comportamento fiscal do contribuinte apurado nas saídas acobertadas.

Assim, no entender da defesa, a "alíquota média" deveria ser calculada mediante a divisão do ICMS recolhido sobre o total de saídas, ou seja:

$$\text{Alíquota Média} = \text{ICMS Declarado} \div \text{Saídas Totais Declaradas}$$

A empresa autuada justifica seu entendimento argumentando que grande parte das saídas de mercadorias por ela promovidas seria referente a operações isentas ou não tributadas, incluindo as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com o imposto retido de forma antecipada, além de outras saídas com redução da base de cálculo do imposto, legalmente autorizada (alíquota de 12%).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no seu modo de ver, a fórmula adotada pelo Fisco, por não contemplar esses diversos tipos de tributação, distorceria o cálculo da alíquota média, já que estaria considerando apenas as saídas normalmente tributadas, o que equivaleria à desconsideração das saídas isentas ou daquelas referentes a mercadorias adquiridas com o ICMS devidamente retido.

De acordo com a empresa autuada, as “alíquotas médias” deveriam ser de 9,34% e 8,37% para os exercícios de 2006 e 2007, respectivamente, conforme cálculos apresentados à fl. 331.

Após analisar esses argumentos, o Fisco decidiu acatá-los, argumentado que “adotando postura conservadora que respeita o princípio *in dubio pro contribuinte*, aceitamentos a fórmula apresentada pelo contribuinte para cálculo da alíquota média de saída (ICMS debitado no período / valor contábil) e reformulamos o crédito tributário, conforme planilha em anexo, utilizando as alíquotas médias de 9,34% para 2006 e 8,37% para 2007”. (Grifos Originais).

Portanto, conforme demonstrado às fls. 400/401, o Fisco acatou os argumentos acima relatados e promoveu a retificação do crédito tributário, com utilização das “alíquotas médias” calculadas pela própria Impugnante (9,34% - 2006; 8,37% - 2007 - fl. 401).

Ocorre, entretanto, que a empresa autuada manifestou nova discordância quanto ao crédito remanescente, alegando que o Fisco deveria utilizar a “alíquota média mensal” e não “anual”, pois tal procedimento acarretaria em uma distorção na apuração dos valores do ICMS e que não haveria nenhuma justificativa para abandonar as alíquotas médias mensais de ICMS para utilização de média anual.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta às fls. 423 e 430/432 sua apuração das “alíquotas médias mensais”, bem como do ICMS que seria devido com a nova retificação requerida, na forma abaixo:

CÁLCULO DO ICMS - CONFRONTO FISCO X CONTRIBUINTE							
Período	Base de Cálculo		Alíquota Média		ICMS		
	Fisco	Contribuinte	Fisco	Contribuinte	Fisco (1)	Contribuinte (2)	Diferença (1) - (2)
jul-06	415.147,80	415.147,80	9,34%	9,39%	38.774,80	38.982,38	-207,57
ago-06	264.229,08	264.229,08	9,34%	10,12%	24.679,00	26.739,98	-2.060,99
set-06	100.969,00	100.969,00	9,34%	10,54%	9.430,50	10.642,13	-1.211,63
out-06	340.914,03	340.914,03	9,34%	9,03%	31.841,37	30.784,54	1.056,83
nov-06	188.954,73	188.954,73	9,34%	7,68%	17.648,37	14.511,72	3.136,65
dez-06	159.133,20	159.133,20	9,34%	9,58%	14.863,04	15.244,96	-381,92
jan-07	922.187,46	922.187,46	8,37%	9,66%	77.187,09	89.083,31	-11.896,22
fev-07	222.389,65	222.389,65	8,37%	11,08%	18.614,01	24.640,77	-6.026,76
mar-07	583.592,85	583.592,85	8,37%	7,03%	48.846,72	41.026,58	7.820,14
abr-07	807.196,45	807.196,45	8,37%	5,76%	67.562,34	46.494,52	21.067,82
mai-07	632.941,38	632.941,38	8,37%	8,86%	52.977,19	56.078,61	-3.101,42
jun-07	469.141,29	469.141,29	8,37%	8,30%	39.267,13	38.938,73	328,40
jul-07	32.428,82	32.428,82	8,37%	7,42%	2.714,29	2.406,22	308,07
ago-07	0,00	0,00	8,37%	7,53%	0,00	0,00	0,00
set-07	0,00	0,00	8,37%	9,08%	0,00	0,00	0,00
out-07	70.050,37	70.050,37	8,37%	9,89%	5.863,22	6.927,98	-1.064,77
nov-07	0,00	0,00	8,37%	8,92%	0,00	0,00	0,00
dez-07	179.751,50	179.751,50	8,37%	8,32%	15.045,20	14.955,32	89,88
Totais:	3.919.679,77	3.919.679,77			465.314,29	457.457,76	7.856,53

Como o Fisco não se pronunciou sobre a nova solicitação e levando-se em consideração a mesma motivação por ele alegada quando da retificação das exigências (*in dubio pro contribuinte*), decide esta Câmara em acatar as “alíquotas médias mensais” apuradas pelo Contribuinte, uma vez que calculadas corretamente, motivo

pelo qual o crédito tributário remanescente, **em valor nominal**, passará a ser o indicado no Quadro III em anexo, valor exatamente igual ao levantado pela Autuada à fl. 423.

2.2 - Da Sujeição Passiva - Empresa de Contabilidade e Sócio

Gestor:

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

Por outro lado, o art. 124, II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. O referido dispositivo do CTN possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos obrigados, conforme os ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, *verbis*:

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

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

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, o art. 21, § 2º, II e § 3º da Lei nº 6.763/75, dispõem:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

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

(...)

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

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

A **simulação de registros contábeis**, para ocultar a ocorrência do fato gerador do ICMS (*saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal*), é um típico **ato ilícito**, cujo dolo específico decorre de conclusão lógica, pois sendo ilícito o ato e não tendo ocorrido lançamentos retificadores, afasta-se a hipótese de erro e conclui-se que houve a intenção da prática do ato (dolo específico elementar).

Como bem salienta o Fisco, o Auto de Infração em tela foi baseado na escrita contábil da Autuada (livros Diário e Razão) e em declaração prestada por seu administrador (à fl. 14) de que “os valores de “*outras receitas*” ... foram escriturados no livro razão considerando que, *respeitada as normas contábeis vigentes, foi apurada a insuficiência de receita face aos pagamentos efetuados pelo contribuinte.*” Assim, resta muitíssimo clara a direta participação e colaboração da empresa contábil nos atos que ensejaram a lavratura da peça fiscal.

Sendo evidente a participação da empresa contábil, através da **criação da “Conta 40006 – Outras Receitas Operacionais”**, mais evidente ainda é a razão ou intenção de sua criação: fazer face aos pagamentos efetuados quando não havia receita declarada suficiente para tanto.

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

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2.007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

“OS BENS **DO** SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, **ADMINISTRADOR**, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE" (G.N)

No mesmo sentido, o TJ/RS nos embargos infringentes nº. 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº. 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTE, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE.

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

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio Administrador da empresa autuada, Sr. Ronan Soares de Oliveira, bem como da empresa Real Contabilidade Ltda., com base no art. 21, § 2º, II e § 3º da Lei nº 6.763/75.

Noutro enfoque, há que se destacar que na lição dos professores José Alfredo Borges, Hugo de Brito Machado, Werther Botelho Spagnol e Ricardo Lobo Torres a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN e, por consequência, no art. 21, §§ 2º e 3º é solidária e não por substituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Hugo de Brito Machado segue defende esse entendimento, nos seguintes termos:

“Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual ‘a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade do 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’. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte.”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação de fls. 400/401 e adotar a alíquota média mensal, conforme planilha de fls. 423. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Breno Frederico Costa Andrade (Relator), que o julgavam parcialmente procedente para excluir do polo passivo a Empresa Real Contabilidade Ltda. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria de Oliveira Guimarães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Danilo Vilela Prado.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente/Relator Designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outras Receitas Operacionais (Quadro I)					
Ano: 2006	Data	valor	Ano: 2007	Data	valor
agosto-06	1/8/2006	234.289,08	janeiro-07	3/1/2007	810.215,00
outubro-06	6/10/2006	388.657,25	fevereiro-07	5/2/2007	222.489,46
novembro-06	3/11/2006	51.000,00	março-07	1/3/2007	300.961,03
	10/11/2006	39.000,00		12/3/2007	184.105,94
	23/11/2006	99.000,00		22/3/2007	96.316,61
dezembro-06	1/12/2006	47.000,00	abril-07	2/4/2007	704.170,21
	15/12/2006	29.000,00	maio-07	2/5/2007	74.133,61
	22/12/2006	134.000,00		4/5/2007	150.000,00
x	x	x		11/5/2007	150.000,00
x	x	x	junho-07	18/5/2007	150.000,00
x	x	x		25/5/2007	150.000,00
x	x	x		1/6/2007	145.296,74
x	x	x	julho-07	8/6/2007	145.296,74
x	x	x		15/6/2007	145.296,74
x	x	x		22/6/2007	145.296,74
x	x	x	outubro-07	2/7/2007	9.269,24
x	x	x		9/7/2007	7.547,57
x	x	x		16/7/2007	6.472,18
x	x	x	dezembro-07	23/7/2007	9.139,83
x	x	x		1/10/2007	3.426,68
x	x	x		2/10/2007	6.632,11
x	x	x	novembro-07	3/10/2007	4.412,99
x	x	x		4/10/2007	5.774,85
x	x	x		5/10/2007	3.519,72
x	x	x	dezembro-07	8/10/2007	3.983,22
x	x	x		9/10/2007	4.249,51
x	x	x		10/10/2007	4.089,54
x	x	x	janeiro-08	11/10/2007	5.119,32
x	x	x		15/10/2007	3.528,87
x	x	x		16/10/2007	3.231,44
x	x	x	fevereiro-08	17/10/2007	4.678,63
x	x	x		18/10/2007	6.655,42
x	x	x		19/10/2007	3.417,38
x	x	x	março-08	22/10/2007	4.429,37
x	x	x		23/10/2007	3.023,11
x	x	x		26/10/2007	3.375,84
x	x	x	abril-08	29/10/2007	3.865,18
x	x	x		31/10/2007	5.703,23
x	x	x		3/12/2007	16.201,57
x	x	x	maio-08	4/12/2007	13.982,15
x	x	x		5/12/2007	18.749,63
x	x	x		6/12/2007	15.226,94
x	x	x	junho-08	7/12/2007	14.818,06
x	x	x		10/12/2007	16.541,78
x	x	x		11/12/2007	13.992,11
x	x	x	julho-08	12/12/2007	16.425,83
x	x	x		13/12/2007	17.281,17
x	x	x		14/12/2007	14.309,12
x	x	x	agosto-08	17/12/2007	16.415,62
x	x	x		18/12/2007	15.609,14
x	x	x		19/12/2007	17.203,65
x	x	x	setembro-08	20/12/2007	14.897,64
x	x	x		21/12/2007	16.707,49
x	x	x		26/12/2007	13.671,25
x	x	x	outubro-08	27/12/2007	15.902,23
x	x	x		28/12/2007	13.593,34
Total 2006:		1.021.946,33		Total 2007:	

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adiant. P/Fut. Aumento de Capital (Quadro II)								
Ano: 2006	Data	valor	Ano: 2007	Data	valor	Recibos Apresentados		
						Fl. Autos	Data	Valor
julho-06	17/7/2006	52.523,87	janeiro-07	12/1/2007	113.000,00	253	12/1/2006	113.000,00
	18/7/2006	50.482,86	março-07	1/3/2007	70.000,00	254	1/3/2006	70.000,00
	19/7/2006	65.028,61	abril-07	11/4/2007	13.074,83	255	11/4/2006	13.074,83
	20/7/2006	20.589,55		12/4/2007	22.964,05	256	12/4/2006	22.964,05
	21/7/2006	3.801,07		13/4/2007	33.715,86	257	13/4/2006	33.715,86
	21/7/2006	37.914,78		16/4/2007	39.472,19	258	16/4/2006	39.472,19
	25/7/2006	2.523,98	x	x	x	x	x	x
	25/7/2006	22.408,32	x	x	x	x	x	x
	25/7/2006	30.173,16	x	x	x	x	x	x
	26/7/2006	21.351,84	x	x	x	x	x	x
	27/7/2006	8.703,75	x	x	x	x	x	x
	27/7/2006	43.601,59	x	x	x	x	x	x
	28/7/2006	12.140,91	x	x	x	x	x	x
	28/7/2006	43.514,01	x	x	x	x	x	x
	31/7/2006	389,50	x	x	x	x	x	x
agosto-06	31/8/2006	30.000,00	x	x	x	x	x	x
setembro-06	4/9/2006	29.447,30	x	x	x	x	x	x
	20/9/2006	84.852,20	x	x	x	x	x	x
Total 2006:		559.447,30	Total 2007:		292.226,93	Total Recibos:		292.226,93

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quadro III - Crédito Tributário Remanescente (Valor Nominal)					
Período	Base de Cálculo	Alíquota Média	ICMS	MR	TOTAL
jul/06	415.147,80	0,0939	38.982,38	19.491,19	58.473,57
ago-06	264.229,08	0,1012	26.739,98	13.369,99	40.109,97
set-06	100.969,00	0,1054	10.642,13	5.321,07	15.963,20
out-06	340.914,03	0,0903	30.784,54	15.392,27	46.176,81
nov-06	188.954,73	0,0768	14.511,72	7.255,86	21.767,58
dez-06	159.133,20	0,0958	15.244,96	7.622,48	22.867,44
jan-07	922.187,46	0,0966	89.083,31	44.541,65	133.624,96
fev-07	222.389,65	0,1108	24.640,77	12.320,39	36.961,16
mar-07	583.592,85	0,0703	41.026,58	20.513,29	61.539,87
abr-07	807.196,45	0,0576	46.494,52	23.247,26	69.741,77
mai-07	632.941,38	0,0886	56.078,61	28.039,30	84.117,91
jun-07	469.141,29	0,0830	38.938,73	19.469,36	58.408,09
jul-07	32.428,82	0,0742	2.406,22	1.203,11	3.609,33
ago-07	0,00	0,0753	0,00	0,00	0,00
set-07	0,00	0,0908	0,00	0,00	0,00
out-07	70.050,37	0,0989	6.927,98	3.463,99	10.391,97
nov-07	0,00	0,0892	0,00	0,00	0,00
dez-07	179.751,50	0,0832	14.955,32	7.477,66	22.432,99
Total:			457.457,75	228.728,87	686.186,62

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.140/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000159592-42
Impugnações: 40.010124937-59, 40.010126833-45 (Coob.), 40.010124936-78 (Coob.)
Impugnantes: Polo Comércio e Distribuição de Miudezas Ltda.
IE: 001004633.00-38
Real Contabilidade Ltda. (Coob.)
CNPJ: 38.739769/0001-07
Ronan Soares de Oliveira (Coob.)
CPF: 494.439.686-49
Proc. S. Passivo: Joana Maria de Oliveira Guimarães/Outro(s)(Aut. e Coobs.)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro Breno Frederico Costa Andrade, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

De fato, para responder pelo crédito tributário, em conjunto com a Autuada, o Fisco promoveu a inclusão da empresa de contabilista da autuada, Real Contabilidade Ltda., no pólo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 3º da Lei nº 6763/75, que assim prescreve:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

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

Neste sentido, quando se trata de responsabilidade pessoal a ele atribuída pelo Fisco, a sua manutenção como sujeito passivo depende da apuração da prática do dolo ou de má-fé, conforme previsão contida no referido dispositivo.

Segundo Hugo de Brito Machado, “em princípio o contabilista não decide sobre se o fato que é objeto de registro contábil deve ocorrer lícita ou ilícitamente. Ele apenas o registra, e muitas vezes sequer sabe se o mesmo ocorreu ilícitamente...”.

Assim, nos exatos termos do art. 21, § 3º da Lei nº 6763/75, o contabilista somente responde pelo imposto devido em razão de atos por ele praticados com dolo ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

má-fé, o que não se encontra suficientemente provado nos autos, em relação às exigências fiscais decorrentes do ingresso de recursos não comprovados.

Ademais, a declaração de fls. 15 dos autos, que foi utilizada pelo Fisco como um dos elementos de prova para imputar responsabilidade, não foi assinada pelo contabilista, mas sim pelo sócio-administrador da autuada, o que por vez afasta a sua responsabilidade.

Desta forma, por não ter sido provado inequivocamente que o contabilista tenha agido com dolo ou má-fé, a solidariedade imposta no presente auto de infração deve ser afastada.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2010.

Breno Frederico Costa Andrade
Conselheiro