

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.326/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002298256-46  
Impugnação: 40.010154283-71, 40.010154286-05 (Coob.)  
Impugnante: Silveira e Pádua Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda  
IE: 001076521.00-37  
Paulo Henrique Silveira (Coob.)  
CPF: 561.261.076-91  
Proc. S. Passivo: ROSINEI APARECIDA DUARTE ZACARIAS/Outro(s),  
Evaristo Lemos Freire/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

**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.**

**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 desacobertas 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.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, face à manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes (contas "Títulos a Pagar" e "Fornecedores"), caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, vigente no período autuado, ocorridos nos exercícios de 2017 e 2018.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 1404/1422 e 1426/1435 respectivamente, contra as quais a Fiscalização manifesta-se às págs. 1439/1455.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1457/1482, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

O Impugnante/Coobrigado requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que não foi intimado da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, portanto, não lhe teria sido oportunizada defesa no sentido de demonstrar que não praticou ato ilegal e doloso.

Sustenta, ainda, que o Auto de Infração carece de motivação no tocante à inclusão do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, visto que não teriam sido apontados os motivos de fato que ensejaram a inclusão do sócio no Auto de Infração, não sendo suficientes para tal prática a fundamentação genérica, como consignado no item 7 do Relatório Fiscal complementar.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Cabe esclarecer que a ação fiscal foi precedida lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, o qual atende a todos os requisitos legais, previstos no arts. 69 e 70 do RPTA:

**Art. 69.** Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

- I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);
- II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);
- III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);
- IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);
- V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

**Art. 70.** O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais transcritos que o Auto de Início de Ação Fiscal, além documentar o início do procedimento de fiscalização, onde constará o período e o objeto da fiscalização, presta-se ainda para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal.

No caso em exame, verifica-se que foi lavrado o AIAF nº 10.000040426-78, tendo como Sujeito Passivo a empresa Silveira e Pádua Distribuidora de Alimentos Ltda, da qual o Sr. Paulo Henrique Silveira é sócio-administrador, informando o objeto da auditoria fiscal, bem como o período fiscalizado, tudo de acordo com o disposto no art. 70 do RPTA, supratranscrito.

Registre-se que o próprio sócio-administrador deu ciência do recebimento do AIAF (págs. 1395 do e-PTA).

Como bem pontuado pelo Fisco *“no momento da emissão do AIAF, ainda não se encontra definida a acusação fiscal que poderá ser objeto de lançamento, posteriormente, caso haja apuração de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme determina o art. 135, III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21 parágrafo 2º, Inciso II da Lei 6763/1975 é o que sócio administrador figurará como coobrigado no lançamento. Conclui-se, portanto, que somente mediante conhecimento da irregularidade praticada é que será possível conhecer a prática dolosa do sócio administrador para sua concretização”*.

Na lavratura do Auto de Infração foi incluído o referido sócio-administrador, sendo este intimado, para apresentação de Defesa, no prazo regulamentar.

Ademais, somente se poderia cogitar de nulidade do feito fiscal se constatado prejuízo a direito titularizado pelo sujeito passivo ao pleno exercício à ampla defesa, o que não ocorreu na espécie.

Induidoso que o Coobrigado compreendeu se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

No tocante à alegada falta de motivação do ato administrativo do lançamento, esta também não merece prosperar.

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.

Além do relatório do AI, foi elaborado o Relatório Fiscal Complementar, o qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, com fulcro na presunção legal, em face da existência de recursos comprovados na conta Caixa e da manutenção no Passivo de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

O Relatório Fiscal Complementar descreve o fato que motivou a emissão do Auto de Infração e as circunstâncias em que foi praticado, detalhando todos os documentos solicitados e os documentos entregues e esclarecimentos prestados pelo Contribuinte. Encontram-se identificadas as irregularidades e os valores apurados (ICMS, Multas de Revalidação e Isolada), e descritos os dispositivos legais que embasaram a autuação.

Em relação à responsabilização solidária do sócio-administrador, esta decorre do disposto no art.135, inciso III do CTN c/c art.21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, devidamente indicados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar (item 7), cuja motivação é caracterizada pela infração à lei, quando do cometimento da irregularidade de dar saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto devido, o que será demonstrado quando se tratar do mérito.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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 saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, face à manutenção no Passivo de obrigações pagas ou inexistentes (contas “Títulos a Pagar” e “Fornecedores”), caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/02, vigente no período autuado, ocorridos nos exercícios de 2017 e 2018.

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

Foi incluído no polo passivo da autuação o sócio-administrador, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

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 se 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, de modo que o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2017 somente se expirou em 31/12/22, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 20/05/22, e o Coobrigado, em 27/05/21 (págs. 1393 e 1397 do e-PTA).

Conforme exposto no Relatório Fiscal, o trabalho fiscal consistiu na análise dos arquivos eletrônicos relativos à Escrituração Contábil Digital – ECD do Contribuinte (Balço Contábil, DRE e Balancete Analítico anual), relativos aos períodos de 2017 a 2019 e dos arquivos apresentados, em atendimento às intimações fiscais (Anexos 1 a 6 do e-PTA).

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 seguintes irregularidades, conforme descrito no relatório Fiscal:

Após a análise dos Balanços Contábil, DRE e Balancete Analítico anual (janeiro a dezembro), todos relativos aos períodos de 2017 a 2019 e dos arquivos apresentados, foram solicitados documentos para esclarecer valores atinentes à conta “Títulos a Pagar”, referente ao saldo inicial credor de 2017 no valor de R\$ 756.681,36.

Do valor R\$ 756.681,36 (**saldo inicial de 2017**), o contribuinte apresentou notas fiscais no valor de R\$ 213.000,00, referente à aquisição de imobilizado que foram lançados conforme a legislação vigente, e o valor de R\$ 543.681,36 foi informado como valor remanescente de anos anteriores.

A falta de apresentação de documentação probante da efetiva exigibilidade **do valor remanescente de R\$**

**543.681,36, caracteriza passivo fictício o que resulta a omissão de receitas por presunção legal.**

Também durante o exercício de 2017, em 31/01/2017, foi feito o lançamento contábil no valor de R\$ 370.000,00:

Nº Lanc.121500019863\_1

**CAIXA**

**TITULOS A PAGAR 370.000,00**

EMPRESTIMO FEITO EM 01/2017

E em 31/08/2017 o lançamento contábil no valor de R\$ 2.000,00:

Nº Lanc. 121500065790\_1

**CAIXA**

**TITULOS A PAGAR 2.000,00**

EMPRESTIMO OBTIDO EM 08/2017

Os lançamentos citados anteriormente foram extraídos do Livro Razão com Contrapartidas - Registros I200/I250 da Escrituração Contábil - ECD/SPED referente ao período de 2017 (ANEXO XI).

(...)

Em relação a esses lançamentos o contribuinte apresentou cópia de contrato de mútuo, datado de 31/01/2017, sem registro no cartório. O contrato de mútuo para ter efeito legal perante a terceiros, deve atender o Art. 221 do Código Civil, que prevê que o contrato somente terá seus efeitos desde que antes tenha sido registrado no registro público:

(...)

**Logo, a entrega dos numerários informada pelo contribuinte no valor de R\$ 372.000, 00 com contrato de mútuo sem registro no cartório, não é a documentação hábil para a comprovação efetiva dos empréstimos.**

Ademais, a entrega de numerários em 31/01/2017 e 31/08/2017 **apenas com os lançamentos contábeis na conta caixa também não é prova de efetiva de entrega dos valores, para comprovar o empréstimo.**

E a falta de comprovação da efetiva exigibilidade do valor remanescente de anos anteriores no valor de R\$ 543.681,36, caracterizando a existência de passivo fictício, presunção legal de omissão de receitas, além dos valores dos empréstimos sem comprovação de legalidade, resultaram em saídas mercadorias sem documentação fiscal no valor total de R\$ 915.681,36

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(novecentos e quinze reais mil, seiscentos e oitenta e um reais e trinta e seis centavos), conforme quadro abaixo:

CONTA. TITULOS A PAGAR			
DATA			
01/06/2017	Saldo Inicial	R\$ 756.681,36	
01/06/2017	compra ativo Imobilizado	R\$ 213.000,00	Compra ativo imobilizado com notas fiscais apresentadas, sem irregularidade, portanto.
01/06/2017	saldo remanescente	R\$ 543.681,36	sem comprovação
31/06/2017	Empréstimo	R\$ 370.000,00	sem comprovação
31/08/2017	Empréstimo	R\$ 2.000,00	
<b>TOTAL</b>		R\$ 915.681,36	Presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal.

E continuando a análise, na conta fornecedores a documentação apresentada no termo de resposta da Intimação 900/2021, pagamentos de duplicatas diversas, verificou que **não há correlação da documentação com os saldos credores da conta fornecedores**, assim deduz a manutenção de obrigações no passivo, cuja exigibilidade não foi comprovada.

Diante do exposto, **constata-se que na conta fornecedores há valores referente a passivo fictício, pois o contribuinte não trouxe documentos hábeis para comprovação dos valores contabilizados na conta fornecedores:**

(...)

Os saldos das contas fornecedores foram extraídos da Escrituração Contábil – ECD/SPED referentes aos períodos 2017 a 2019 - Livro Razão com Contrapartidas - Registros I200/I250 (ANEXO XIV).

(Destaques acrescidos)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao valor restante, no montante de R\$ 543.681,36(quinientos e quarenta e três mil, seiscentos e oitenta e um e trinta e seis centavos.) 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.

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). *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.

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

(...)

### RICMS/02

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

### ***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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

(Grifou-se).

No mesmo sentido, o art. 40 da Lei nº 9.430/96:

### Lei nº 9.430/96

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

(Grifos acrescidos).

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

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

No tocante ao argumento de que o saldo da conta “Títulos a pagar” seria passível de ser lançado para uma conta de compensação ou conta redutora, não encontra amparo na legislação contábil.

Pontua o Fisco que *“toda conta redutora sempre está reduzindo alguma outra conta que, por sua vez, deve ter documentação probante dos saldos e das movimentações. Qual conta contábil a conta em discussão reduziria? Lógico que não existe esta outra conta. Portanto, incabível a argumentação da autuada de que a conta, objeto da autuação, poderia ser transformada em uma conta redutora”*.

Aduz o Fisco que as contas de compensação são contas de uso optativo e destinado a finalidades internas da empresa, podendo servir, como fonte de dados para transmitir determinadas informações a terceiros.

Verifica-se da doutrina contábil que as contas retificadoras têm a função de ajustar o saldo da conta principal. Por isso, possuem natureza contrária ao grupo no qual estão inseridas. Desse modo, uma conta redutora do Ativo terá natureza credora, bem como uma conta redutora do Passivo terá natureza devedora.

São exemplos de contas retificadoras do Ativo: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) (redutora da conta Créditos a Receber); Depreciação Acumulada (redutora do Ativo Imobilizado) e Duplicatas Descontadas (redutora de Duplicatas a Receber). Um exemplo de conta retificadora do Passivo é a conta Capital a Integralizar (redutora da conta Capital Social).

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 desacoberta de documento fiscal, conforme previsto no § 3º do art. 194 do RICMS/02, vigente no período autuado.

Compõe ainda a exigência fiscal os valores lançados pela Autuada, no exercício de 2017, a débito da conta Caixa e a crédito da conta “Títulos a Pagar”, como empréstimos obtidos.

Como exposto pelo Fisco, o Contribuinte foi intimado a apresentar a comprovação da origem e do efetivo ingresso dos recursos contabilizados no Passivo a título de empréstimos e financiamentos, nos exercícios de 2017 a 2019 e a comprovar o efetivo pagamentos desses empréstimos (intimação 911/2021 – Anexo V – Grupo Provas do e-PTA).

No tocante aos empréstimos no valor de R\$ 372.000,00, a Autuada apresentou contrato de mútuo, datado de 31/01/17 (cópia de págs. 45 do e-PTA), tendo como mutuante o próprio sócio Paulo Henrique Silveira.

Registre-se, ainda, que, em resposta à Intimação Fiscal a Autuada responde que “sobre a capacidade financeira dos credores dos empréstimos”, o escritório de contabilidade não teria acesso a tais informações e que os valores dos empréstimos foram entregues em numerários.

Relata o Fisco que o referido contrato não possui registro em cartório, além de não terem sido comprovadas as entregas dos numerários, não podendo fazer prova da origem dos recursos contabilizados, em face do disposto no art. 221 do Código Civil Brasileiro que prevê que contrato somente terá seus efeitos desde que antes tenha sido registrado no registro público.

Por outro lado, a Autuada alega que não seria aplicável ao caso o disposto no art. 221 do Código Civil.

Alega que é equivocado o entendimento do Fisco no que se refere à expressão “efeitos contra terceiros” que se extrai da norma, visto que tal expressão, no seu entender, não se refere à existência do negócio jurídico, mas à sua oponibilidade.

Sustenta que não se lê em tal disposto que a norma jurídica invocada trate de condição para a validade (inclusive de comprovação) do negócio jurídico de mútuo, e que seria absurdo considerar o interesse do Fisco como “terceiro” do ponto de vista da existência ou não do negócio jurídico representado pelo contrato.

Aduz a Impugnante/Atuada que “a preocupação do legislador com os “terceiros” é do ponto de vista de resguardar seus direitos, dando publicidade ao ato, jamais no sentido de criar elemento essencial ao contrato. Quando o legislador se preocupou em atribuir ao ato jurídico o elemento da publicidade como essencial, tratou de indicar na norma específica. Destaque-se que o “interesse” do fisco no caso é sobre a existência do negócio jurídico em si, e sua existência está demonstrada pelo contrato de mútuo apresentado pela impugnante.”

Entretanto, não cabe razão à Defesa, conforme se verá.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, o contrato de mútuo apresentado pela Impugnante não é documento suficiente para justificar a origem dos recursos adentrados à conta Caixa, pelas seguintes razões.

Segundo o art. 221 do Código Civil, o instrumento particular não produz efeitos contra terceiros, antes de registrado no registro público:

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

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

Tem-se consagrado na Doutrina:

"Instrumento particular": Realizado somente com a assinatura dos próprios interessados, desde que estejam na livre disposição e administração de seus bens, sendo subscrito por duas testemunhas, prova a obrigação convencional, de qualquer valor, sem ter efeito perante terceiros, antes de transcrito no Registro Público.

"Função probatória": O instrumento particular, além de dar existência ao ato negocial, serve-lhe de prova. Possuindo força probante do contrato entre as partes, sendo que, para valer contra terceiro que do ato não participou, deverá ser registrado no Cartório de Títulos e Documentos, que autentica seu conteúdo.

(Grifou-se).

Ademais, é consenso que os contratos de mútuo, por si só, não comprovam a efetividade das transações. É este 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**, compreendendo não só um contrato entre as partes, como também da transferência de valores e da capacidade econômica da pessoa física para realizar o negócio, provas estas não produzidas nos autos

Também é esse o entendimento corroborado pelos seguintes acórdãos deste E. Conselho de Contribuintes, dentre outros, que analisaram matérias idênticas ou similares à ora apreciada:

ACÓRDÃO Nº 19.606/10/3ª:

(...)

OBSERVA-SE DAS PEÇAS QUE COMPÕEM O PRESENTE TRABALHO FISCAL, QUE O FISCO VERIFICOU NO LIVRO CAIXA DA CONTRIBUINTE, LANÇAMENTOS À DÉBITO SOB O TÍTULO DE “EMPRÉSTIMOS”, REPRESENTANDO INGRESSOS DE RECURSOS FINANCEIROS NA EMPRESA, NO VALOR TOTAL DE R\$ 72.000,00 (SETENTA E DOIS MIL REAIS).

**[...] É IMPRESCINDÍVEL QUE A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS SEJA FEITA CUMULATIVA E INDISSOCIÁVEL COM A EFETIVIDADE DA ENTREGA CORRESPONDENTE, MEDIANTE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL, IDÔNEA E COINCIDENTE EM DATAS E VALORES. NO ENTANTO, NÃO SE ENCONTRA ACOSTADA AOS AUTOS A DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS.**

CASO CONTRÁRIO, NÃO COMPROVADA A ORIGEM E A EFETIVIDADE DA ENTREGA DO NUMERÁRIO À EMPRESA, PRESUMEM-SE QUE TAIS RECURSOS SE ORIGINARAM EM RECEITAS OMITIDAS E MANTIDAS À MARGEM DA CONTABILIDADE, OS QUAIS, QUANDO NECESSÁRIO RETORNAM AO CAIXA DA EMPRESA POR MEIO DO ARTIFÍCIO CONTÁBIL DE ESCRITURÁ-LOS **COMO SUPRIMENTOS DE SÓCIOS**, AO MESMO TEMPO EM QUE "LEGÍTIMA" OBRIGAÇÕES DA EMPRESA PARA COM OS SÓCIOS SUPRIDORES.

NÃO SENDO POSSÍVEL FAZER PROVA DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS QUE **SUPOSTAMENTE SE TRANSFERIRAM DO PATRIMÔNIO DO SÓCIO PARA O PATRIMÔNIO DA AUTUADA**, MEDIANTE DEPÓSITOS, EXTRATOS BANCÁRIOS, OU OUTROS MEIOS DE PROVA, BEM COMO A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO NUMERÁRIO DE FORMA INEQUÍVOCA, RESTOU CARACTERIZADA A OMISSÃO DE RECEITA ATRAVÉS DA SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, SÓ RESTANDO AO FISCO DESCONSIDERAR OS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS, CONFORME PRESCREVE O ART. 194, INCISO I, § 3º DO RICMS/02, IN VERBIS:...

(GRIFOU-SE)

**ACÓRDÃO Nº 19.540/10/3ª:**

(...)

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NOS TERMOS DA 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.

[...]

O LIVRO CAIXA DA EMPRESA ENCONTRA-SE ACOSTADO ÀS FLS. 74/102, SENDO QUE OS RECURSOS CUJOS INGRESSOS NÃO FORAM COMPROVADOS ESTÃO LISTADOS NA PLANILHA DE FLS. 65/66, OS QUAIS FORAM LANÇADOS NO CAIXA MEDIANTE UTILIZAÇÃO DOS HISTÓRICOS "EMPRÉSTIMO CONF. COMPROVANTE EMPRÉST. MÚTUO", "TRANSFERÊNCIA DO CAIXA DA PESSONHA", "TRANSFERÊNCIA TRANSFERIDO CAIXA PESSONHA", "VLR. REFERENTE EMPRÉSTIMO" E "VLR. REFERENTE EMPRÉSTIMO N/DATA", CONFORME DEMONSTRA A PLANILHA DE FLS. 159.

[...]

AS PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM TÊM O CONDÃO DE TRANSFERIR O ÔNUS DA PROVA DO

FISCO PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, CABENDO A ESTE COMPROVAR A NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO PRESUMIDA, CONFORME DEMONSTRAM AS EMENTAS ABAIXO:

[...]

**PORTANTO, A APRESENTAÇÃO DE CONTRATOS 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. APENAS INDICA QUE AQUELA PESSOA TERIA CONDIÇÕES, EM TESE, DE FORNECER OS RECURSOS. ASSIM, INDEPENDENTEMENTE DE SEREM FRUTO OU NÃO DE UMA SIMULAÇÃO, OS REFERIDOS CONTRATOS NÃO TÊM O CONDÃO DE ELIDIR O FEITO FISCAL, POIS NÃO COMPROVAM O INGRESSO DO NUMERÁRIO NA CONTA CAIXA DA EMPRESA, SENDO INCAPAZ, PORTANTO, DE AFASTAR A ACUSAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS...**

(GRIFOU-SE)

No caso em discussão, verifica-se que não houve comprovação da entrega dos recursos, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, bem como não houve comprovação da capacidade financeira dos credores do empréstimo, que, no caso, foi o próprio sócio.

Portanto, não logrou a Autuada afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Também caracteriza a omissão de receitas, a manutenção de valores na conta “Fornecedores”, sem a comprovação da efetiva exigibilidade.

Assim, o Fisco intimou o Contribuinte a apresentar a documentação que comprovasse a efetiva existência dos saldos das contas “Fornecedores”, conforme infra transcrito do Relatório Fiscal:

5.3 – Após a análise dos arquivos apresentados em 28/05/2021 foi emitida a intimação N° 900/2021 para apresentar comprovação efetiva dos saldos da conta fornecedores. (Anexo III).

(...)

Referente à intimação N ° 900/2021, em 10/06/2021, foi enviado pelo contribuinte por e-mail, através do escritório de contabilidade um link para acessar “WE Transfer “os arquivos em PDF contendo os pagamentos efetuados no período 2016 a 2019 e termo de resposta no qual salienta, **que na conta fornecedores o saldo de 1.784.599,45 tem origem no saldo de 31/12/2015 e que é mantido até os dias atuais.**

5.4- Em 30/09/2021, para corroborar as intimações anteriores de n° 900 e n° 901, o contribuinte foi

intimado novamente a apresentar documentos, justificativas por meio das Intimações 911 e 912 (Anexo V), também foi intimado a apresentar documentação específica de determinados lançamentos da conta caixa discriminados na intimação nº 912/2021.

Em 08/10/2021, foi enviado pelo contribuinte por e-mail termo de resposta (Anexo V).

Em síntese o contribuinte apresentou as seguintes justificativas às intimações 911 e 912:

(...)

- que a documentação referente ao saldo de 31/12/2016 no valor de R\$2.389.347,40, o escritório informa que foi contratado em 01/03/2017, ou seja, em data posterior a solicitada e por isso não tem essa informação;

- a existência de saldos das contas fornecedores em abertos de 2017 a 2019 foram duplicatas pagas nos períodos seguintes, a partir do vencimento;

- e que a documentação que comprovam os fatos que originaram os lançamentos demandados, foi enviada anteriormente por período.

Diante das justificativas apresentadas foi emitido o AIAF nº 10.000040426.7 com as seguintes solicitações:

*“A documentação que comprove a efetiva existência dos saldos das contas:*

*01/01/2017 Fornecedores código contábil  
2101010000000021101;*

*01/01/2018 Fornecedores diversos código contábil  
2.1.03.00.1496;*

*01/01/2019 Fornecedores diversos código contábil  
2.1.03.001.1496;*

*31/12/2019 Fornecedores diversos código contábil  
2.1.03.001.1496.*

Em 03/11/2021, o contribuinte para atender o AIAF, apresentou conforme protocolo nº 900066 de 03/11/2021 (ANEXO VII), as seguintes justificativas e documentação em síntese:

- que a documentação que comprova a efetiva existência dos saldos das contas fornecedores representada por duplicatas já foi enviada anteriormente, e está sendo reenviada;

- em relação as notas fiscais de compras, já foram informadas ao Fisco através de escrituração fiscal, e

por isso não foram apresentadas anteriormente e por isso requer prorrogação do prazo para entrega de documentos;

(...)

5.5 – Em razão da solicitação para prorrogação do prazo para entrega de documentação, o prazo foi prorrogado até 29/11/2021 (Anexo VIII).

Em 26/11/2021, conforme Protocolo n° 90.0070 (Anexo IX), o contribuinte apresentou por meio digital (CD) cópias das notas fiscais (Anexo IX):

*“notas fiscais que comprovem a efetiva existência dos saldos das contas*

*- fornecedores diversos – 2017;*

*- fornecedores diversos – 2018;*

*- fornecedores diversos -2019.*

Oportuno transcrever do Relatório Fiscal a análise procedida pelo Fisco em relação aos valores dos saldos informados em 31/12/17, 31/12/18 e 31/12/19 e aos documentos apresentados pela Autuada:

Na análise dos arquivos apresentados pelo contribuinte, constatou-se que no arquivo “compras a prazo 2017” havia:

- 38 cópias de notas fiscais de entradas registradas no Speed/Fiscal no período de 04/07/2017 a 31/12/2017, no valor total de R\$ 590.322,78, sendo que a somatória das faturas correspondentes às notas fiscais com vencimento no período 2017 tem o valor de R\$ 244.501,88 e a somatória das faturas correspondentes às notas fiscais com vencimento no período 2018 tem o valor de R\$ 345.820,83,

E na análise do arquivo “compras a prazo 2018”, consta que havia:

276 cópias notas fiscais de entradas, registradas no Speed/Fiscal no período de 02/01/2018 a 27/12/2018, no valor total de R\$3.528.133,08, sendo que a somatória das faturas das notas fiscais com vencimento no período 2018 tem o valor de R\$ 3.245.845,88 e a somatória das faturas das notas fiscais com vencimento no período 2019 tem o valor de R\$ 282.287,20.

Assim, na análise da documentação apresentada pelo contribuinte não foi possível correlacionar com os dados dos saldos das contas fornecedores conforme valores apresentados nos Balanços Patrimoniais apresentados no dia 18/12/2020, em resposta ao Termo De Intimação n° 13 (ANEXO X).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01/01/2017 – SALDO 2.389.347,40  
01/01/2018 – SALDO FORNECEDORES - 2.717.252,87;  
01/01/2019 – SALDO FORNECEDORES – 2.650.119,03;  
31/12/2019 – SALDO FORNECEDORES NAC–  
2.543.612,81

O quadro de págs. 06 do Relatório Fiscal, demonstra melhor a situação analisada pelo Fisco:

### Conta Fornecedores:

DATA	Sado Inicial	Compras	Baixas	Saldo Final	Escriturado	AJUSTE	Passivo Fictício	
01/06/2017	2.389.347,40	656.869,06	328.961,59	2.717.254,87	2.389.347,40	-	2.389.347,40	
01/01/2018	2.717.252,87	3.519.231,18	3.586.365,02	2.650.119,03	2.717.252,87	2.389.347,40	327.905,47	
01/01/2019	2.650.119,03	4.467.371,49	4.401.129,48	2.716.361,04	2.650.119,03	2.717.252,87	-	
BASE DE CÁLCULO								2.717.252,87

Em sua defesa, a Impugnante alega que a juntada das duplicatas quitadas são elementos suficientes para comprovar o saldo existente na conta fornecedores, e que “a contribuinte tem o dever legal de guardar os documentos comprobatórios de seus negócios jurídicos pelo período de 05 (cinco) anos e nada além disto, assim, o saldo na conta fornecedores apontada no final de 2015 início de 2016 bem como a comprovação das compras e pagamentos realizados durante o ano de 2016 não são exigíveis pois ultrapassam o limite legal de guarda de documentos”.

Por seu turno, defende o Fisco que “As duplicatas quitadas comprovam que houve o pagamento das compras realizadas, porém não foram dadas as respectivas baixas na contabilidade, **assim os pagamentos não foram realizados com recursos contabilizados, o que leva a conclusão de que a Impugnante utilizou recursos à margem da escrituração, portanto recursos sem origem legal**”.

Com razão o Fisco.

Verifica-se da análise do livro Razão da conta Fornecedores (Anexo 14 – págs. 1357/1378 do e-PTA), que a Autuada manteve o saldo da conta “Fornecedores”, existente em 01/06/17, até 31/12/19, realizando compras e baixas em cada exercício, somente em relação ao movimento do próprio exercício.

Não se verifica a baixa do saldo das duplicatas contabilizadas até 01/06/14, bem como no exercício de 2017 foi acrescido no valor de R\$327.905,47 (trezentos e vinte e sete mil, novecentos e cinco e quarenta e sete centavos), relativo a duplicatas não baixadas.

É cediço que o chamado “passivo fictício” tem seu fundamento no pagamento de despesas/duplicatas a fornecedores com dinheiro do “caixa dois”. Assim, uma vez que não há saldo de caixa (contábil) suficiente, não se procede a baixa, evitando assim o “estouro do caixa” contábil (saldo credor de caixa). Desta forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-o quando o caixa contábil apresenta condições.

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

No tocante ao argumento da Impugnante de que a comprovação das compras e pagamentos realizados não são exigíveis pois ultrapassam o limite legal de guarda de documentos, qual seja de 05 (cinco) anos, também não prospera, visto que não pode ser abarcado pela decadência, conforme se manifestou o Conselho de Contribuintes Federal:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO  
EM SÃO PAULO

4ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 16-13616 DE 29 DE MAIO DE 2007

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: 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.

ANO-CALENDÁRIO: 01/01/2001 A 31/12/2001 (GRIFOU-SE).

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO  
EM FLORIANÓPOLIS

3ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 07-23605 DE 25 DE MARÇO DE 2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO. O CONTRIBUINTE ESTÁ SUJEITO À FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS PASSADOS, AINDA QUE NÃO SEJA MAIS POSSÍVEL EFETUAR EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA, EM FACE DA DECADÊNCIA, QUANDO ELLES REPERCUTAM EM LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DE EXERCÍCIOS FUTUROS, DEVENDO CONSERVAR OS DOCUMENTOS DE SUA ESCRITURAÇÃO, ATÉ QUE SE OPERE A DECADÊNCIA DO

DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS A ESSES EXERCÍCIOS. DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS. O RECONHECIMENTO DO ÁGIO NÃO REPRESENTA MANIFESTAÇÃO DE FATO IMPONÍVEL TRIBUTÁRIO, PELO QUE O PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DA REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO DO EXERCÍCIO INICIA-SE A CADA AMORTIZAÇÃO ANUAL, E NÃO COM O SEU REGISTRO ORIGINAL. ÁGIO CONSTITUÍDO SOBRE AS QUOTAS DA PRÓPRIA EMPRESA E DECORRENTE DE TRANSAÇÃO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. NÃO É CONCEBÍVEL, ECONÔMICA E CONTABILMENTE, O RECONHECIMENTO DE ACRÉSCIMO DE RIQUEZA (ÁGIO) EM DECORRÊNCIA DE UMA TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES PRÓPRIOS. AINDA QUE, DO PONTO DE VISTA FORMAL, OS ATOS SOCIETÁRIOS TENHAM ATENDIDO À LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DO PONTO DE VISTA ECONÔMICO, TAIS TRANSAÇÕES NÃO SE REVESTEM DE SUBSTÂNCIA E DA INDISPENSÁVEL INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES PARA MERECEER REGISTRO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO PELA CONTABILIDADE E, CONSEQUENTEMENTE, O ÁGIO DELAS DECORRENTE NÃO SE ENQUADRA NA HIPÓTESE DE DEDUTIBILIDADE PREVISTA NOS ARTS. 7º E 8º DA LEI 9.532/97. DEVE SER GLOSADA EVENTUAL DESPESA LANÇADA EM FUNÇÃO DE ÁGIO CONSTITUÍDO NESSAS CONDIÇÕES, MORMENTE SE REDUZIU O RESULTADO DA PRÓPRIA SOCIEDADE SOBRE A QUAL O ÁGIO FOI CONSTITUÍDO (ÁGIO DE SI MESMO). ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA. O ÁGIO SOMENTE É ADMITIDO PELA TEORIA CONTÁBIL QUANDO SURGIDO EM TRANSAÇÕES ENVOLVENDO PARTES INDEPENDENTES, CONDIÇÃO NECESSÁRIA À FORMAÇÃO DE UM PREÇO JUSTO PARA OS ATIVOS ENVOLVIDOS. NOS CASOS EM QUE SEU APARECIMENTO ACONTECE NO BOJO DE TRANSAÇÕES ENTRE ENTIDADES SOB O MESMO CONTROLE, O ÁGIO NÃO TEM CONSISTÊNCIA ECONÔMICA OU CONTÁBIL, CONFIGURANDO GERAÇÃO ARTIFICIAL DE RESULTADO CUJO REGISTRO CONTÁBIL É INADMISSÍVEL.

ANO-CALENDÁRIO: 01/01/2005 A 31/12/2005, 01/01/2006 A 31/12/2006, 01/01/2007 A 31/12/2007, 01/01/2008 A 31/12/2008, 01/01/2009 A 31/12/2009 (GRIFOU-SE).

Diante disso, resta caracterizada a existência de passivo fictício, em face da manutenção de obrigações pagas na conta “Fornecedores” do Passivo, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do disposto no art. 194, § 3º do RICMS/02.

Poderia a Impugnante elidir a acusação fiscal por meio da anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, a fim de comprovar a existência das obrigações registradas no Passivo (contas Títulos a Pagar e Fornecedores), o que não logrou fazê-lo.

Inexistindo provas em contrário à acusação fiscal, aplica-se ao caso 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 de ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

#### Sujeição Passiva

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75,

Alega o sócio-administrador que a atribuição de sujeição passiva por responsabilidade ou substituição deve ser adequadamente motivada e fundamentada, não apenas em relação à norma jurídica, mas em relação especialmente ao preenchimento dos requisitos de fato para a aplicação de tal norma. O que no seu entender não teria ocorrido no presente Auto de Infração.

Sustenta que não foram praticados os alegados atos com excesso de poder ou mesmo com infração da lei pelo Coobrigado, sendo indevida a autuação da pessoa física do sócio, pois esta não se confunde com a personalidade jurídica da empresa.

Afirma que, embora tenha sido indicado o art. 135, inciso III do CTN, não foi apontada qualquer motivação em relação aos requisitos de fato para aplicação da norma, não havendo sequer uma menção a atos de gestão e infração legal dolosa ou qualquer dos requisitos previstos no referido artigo, muito menos com elemento dolo, conforme se vê da simples leitura do Auto de Infração e do respectivo relatório (item 7).

Defende o Coobrigado que da leitura do art. 135, vê-se que “o legislador buscou ampliar a responsabilidade pelo crédito tributário àquela “pessoa física” que agiu em nome da pessoa jurídica e praticou atos contrários às boas práticas

*administrativas, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e decorre da lógica jurídica, quando a pessoa jurídica não possui condições de responder pelo crédito”.*

Destaca ainda o *caput* do art. 134 do CTN e diz que a norma seria clara quando delimita os casos de “responsabilidade solidária” às situações de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

Aduz que “*se a norma exige a impossibilidade de cumprimento pelo devedor principal, para que seja exigido daqueles elencados nos incisos do artigo, é certo que não é caso de solidariedade e sim de subsidiariedade*”.

Entende, portanto, que seria necessária a demonstração cabal de que a empresa não seria capaz de arcar com a responsabilidade, e que no presente caso, a empresa possui patrimônio suficiente para arcar com todo crédito tributário.

Defende que, além disso, deveria haver o preenchimento de outro importante requisito, qual seja, administração com excesso de poderes ou infração da lei, contrato ou estatuto; o que não alcançaria o simples inadimplemento tributário.

Entende o Impugnante/Coobrigado que o art. 135 do CTN trata de responsabilidade por transferência, o que somente poderia ser efetivada após o ajuizamento da cobrança pela via judicial, não havendo amparo legal para a lavratura de Auto de Infração na esfera administrativa.

Entretanto, não cabe razão ao Coobrigado, conforme se verá.

A solidariedade é um instituto com origem no direito privado, que se faz presente quando, em relação a uma mesma obrigação, concorrem dois ou mais credores ou devedores, cada um deles com direito ou obrigado à dívida inteira.

Está descrita e caracterizada nos arts. 264 e 265 do Código Civil – CC/02 (Lei nº 10.406/02), estando claro que ela decorre somente de lei ou da vontade das partes, não se presumindo:

Lei nº 10.406/02

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

O art. 124, inciso II, do CTN, prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. O referido dispositivo possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar possa prever hipóteses de solidariedade tributária e graduar a responsabilidade dos obrigados.

Relembre-se que, no presente caso, o sócio-administrador foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária como Coobrigado, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação tributária estabelece que quando existe infração à lei tributária, há responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, administradores, diretores, dentre outros, na dicção do art. 135, incisos II e III, do CTN, *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:

(...)

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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.

No âmbito do estado de Minas Gerais, a solidariedade tributária foi tratada no art. 21 da Lei nº 6.763/75. O § 2º, inciso II, do dispositivo prevê a responsabilidade do sócio-gerente por créditos tributários decorrentes de atos praticados com infração à lei:

### Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Grifou-se.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não prospera o argumento de que a responsabilidade prevista no art. 135 somente poderia ser efetivada após o ajuizamento da cobrança pela via judicial, não havendo amparo legal para a lavratura de Auto de Infração na esfera administrativa.

A lavratura do Auto de Infração encontra-se fundamentada no disposto do art. 142 do CTN, que dispõe que o lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível. A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, em seu art. 89.

Ao contrário do alegado pelo Impugnante/Coobrigado restou comprovado atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art. 135 do CTN), pois a infração de manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada e empréstimos sem comprovação de origem legal, caracterizam a omissão de receita, portanto, trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

Desse modo, o sócio-administrador responde 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, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, **ACORDA** a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2022.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

IS/D