

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.260/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004666957-71
Impugnação: 40.010160528-71
Impugnante: Distribuidora de Carnes Lacerda Ltda
IE: 001264640.00-39
Coobrigado: Edson Lucas Lacerda
CPF: 841.482.686-53
Proc. S. Passivo: Eliana Chaves Ulhoa
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO. 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 cuja exigibilidade não foi comprovada, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conforme art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º do RICMS/02, vigente no período autuado. Corretas as exigências de ICMS/ST, ICMS/OP, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", adequada ao limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, observada a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, o ingresso de recurso 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. 161 do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23). Corretas as exigências de ICMS/ST, ICMS/OP, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", adequada ao limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, observada a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR - MERCADORIA. Constatada saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal estabelecida no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, §§ 1º e 2º do RICMS/02 e art. 161 do RICMS/23, apuradas mediante a verificação de existência de saldos credores na conta Caixa. Corretas as exigências de ICMS/ST, ICMS/OP, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", adequada ao limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, observada a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

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, no período de janeiro de 2021 a janeiro de 2024, em face da constatação de saldo credor na conta Caixa, de recursos não comprovados na referida conta, e da manutenção no Passivo de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e art. 161 do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado.

A irregularidade decorre das seguintes constatações:

- existência de saldo credor na conta Caixa (nos exercícios de 2021, 2022 e 2024);
- empréstimos de sócios em conta do Passivo, sem comprovação, apurada em janeiro de 2021;
- manutenção no Passivo (Conta Fornecedores) de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, após a regular intimação fiscal, apurada em janeiro de 2021;
- lançamento a débito da conta Caixa, em 02/01/24, sem comprovação de origem.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, 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.

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador, 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20 (MG de 11/01/20), que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito (disponível em https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/ acesso_ao_e-pta/), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo:

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer anexado aos autos, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, opina 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 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por suposta ausência de descrição clara e individualizada do fato imputado, o que entende violar frontalmente o art. 89, incisos IV e V do Decreto nº 44.747/02 (RPTA).

Sustenta que “a breve descrição contida no Auto de Infração impugnado limita-se a afirmar que o Impugnante teria promovido omissões de receita decorrentes de supostas irregularidades identificadas em seus registros contábeis, especialmente no que se refere à existência de saldo credor na conta Caixa, à manutenção de passivos registrados como “fornecedores” sem comprovação documental, à contabilização de empréstimos de sócios tidos como não comprovados e, ainda, à realização de lançamento específico no valor de R\$ 2.400.000,00 desacompanhado de documentação idônea”.

Afirma que a Fiscalização, partindo exclusivamente desses elementos contábeis, concluiu que tais registros representariam operações de circulação de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sem a indicação de notas fiscais omitidas, de movimentação física de mercadorias, de divergências de estoque ou de qualquer outro fato concreto que evidencie a ocorrência de fato gerador do ICMS no período analisado.

Aduz que, de acordo com a legislação mineira, o Auto de Infração deve conter uma descrição precisa, completa e suficientemente esclarecedora dos fatos que teriam ensejado a violação à legislação tributária, de modo a possibilitar o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. E que, no caso em discussão, o Auto de Infração se limita a reproduzir expressões genéricas como “saída desacompanhada”, “omissão de receita”, “recursos não comprovados” ou “passivo fictício”, sem qualquer individualização concreta que permita compreender qual teria sido a operação mercantil omitida, em que circunstâncias ela teria ocorrido, quais mercadorias teriam circulado, quais documentos não teriam sido emitidos, quais clientes teriam sido envolvidos ou em que datas tais atos teriam ocorrido.

Afirma, ainda, que foi lavrada a autuação ora combatida, sendo utilizado de forma genérica a Lei Estadual nº 6.763/75 e o Decreto Estadual nº 43.080/02 como base legal, sem quaisquer esclarecimentos ou indicação específica das normas legais aplicáveis na legislação referida, para apontar as supostas infringências legais e penalidades cometidas pelo Impugnante.

Entretanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Dispõe o citado art. 142 do CTN:

CTN

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), em seu art. 89. Confira-se:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

Verifica-se que o Relatório Fiscal Complementar é claro ao descrever o fato que motivou a emissão do Auto de Infração, bem como as circunstâncias em que foi praticado, quais sejam: a constatação da existência de saldo credor na conta Caixa (demonstrada por meio do balancete contábil), de valores em conta do passivo (conta Fornecedores), sem exigibilidade comprovada, os quais foram objeto de intimação fiscal para esclarecimentos, bem como os valores lançados no Caixa, sem comprovação de origem.

Conforme exposto no referido Relatório, tais irregularidades autorizam a presunção legal de omissão de receitas por saídas desacobertas de documentação fiscal, conforme previsto 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 e art. 161 do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado.

Foi também detalhada a metodologia de apuração e indicados os dispositivos legais para cada irregularidade, bem como os lançamentos que fundamentam a acusação fiscal encontram-se demonstrados nos livros Razão e Balancetes anexados aos autos.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Constata-se, portanto, 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 RPTA, notadamente os incisos IV, V do art. 89 do mesmo diploma legal, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

Verifica-se desnecessária qualquer diligência fiscal, como pleiteado pela Defesa, para análise dos documentos contábeis, uma vez que os documentos/argumentos acostados aos autos pelo Fisco e pela própria Impugnante são suficientes para o deslinde da questão, o que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de janeiro de 2021 a janeiro de 2024, em face da constatação de saldo credor na conta Caixa, de recursos não comprovados na referida conta, e da manutenção no Passivo de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, caracterizando o passivo fictício, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e art. 161 do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado.

A irregularidade decorre das seguintes constatações:

- existência de saldo credor na conta Caixa (nos exercícios de 2021, 2022 2023 e 2024);
- empréstimos de sócios em conta do Passivo, sem comprovação, apurada em janeiro de 2021;
- manutenção no Passivo (Conta Fornecedores) de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, após a regular intimação fiscal, apurada em janeiro de 2021;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- lançamento a débito da conta Caixa, em 02/01/24, sem comprovação de origem.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, 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.

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador, 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.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente ao valor apurado como “passivo fictício”, em 01/01/21, com fundamento no art. 173, inciso I do CTN.

Afirma que *“a Fiscalização utilizou o saldo registrado na conta “Fornecedores”, no montante de (...), existente já no início de 2021, como fundamento para presumir omissão de receita no período de 2021 a 2024. Entretanto, a simples leitura do Razão contábil evidencia que tal saldo não se originou no período fiscalizado, mas sim em exercícios anteriores, pois já se encontrava integralmente constituído quando da abertura do exercício de 2021”*.

Aduz que *“não importa a denominação contábil dada ao registro: se o fato que lhe deu origem remonta a exercícios anteriores, não pode ser objeto de lançamento atual”*.

Argui que *“qualquer tentativa de reexaminar, reconstruir ou reinterpretar as operações que deram origem a esse passivo afronta diretamente os prazos decadenciais previstos no art. 150, § 4º, e no art. 173, inciso I, do CTN, que extinguem o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário com base em fatos pretéritos após o decurso do prazo legal”*.

No entanto, não cabe razão à Impugnante.

Cabe esclarecer que, como demonstra o presente Auto de Infração, os valores analisados pelo Fisco encontram-se informados como saldos iniciais das contas do passivo (Fornecedores), em 01/01/21.

Registra-se que, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, 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, como se segue:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

No caso dos autos, o crédito tributário constituído decorre da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, conduta que têm como elemento subjetivo o dolo, caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2021, somente se expira em 01/01/27, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, tendo sido cientificada a Autuada em 13/11/25, portanto, não tendo ocorrido a decadência do crédito constituído.

Por oportuno, traz-se à colação alguns esclarecimentos sobre o tema em discussão, que trata da presunção de omissão de receitas, decorrente da existência de passivo fictício, o qual se caracteriza pela manutenção no passivo de obrigações pagas ou inexistentes.

O chamado “passivo fictício” tem seu fundamento na seguinte lógica: pagam-se, por exemplo, duplicatas a fornecedores com dinheiro do “caixa dois”. Como não há saldo de caixa (contábil) suficiente, não se procede a baixa porque ocorreria o “estouro do caixa” contábil (saldo credor de caixa). Dessa forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-o quando o caixa contábil apresenta condições. A forma de identificar o passivo fictício mais comumente encontrado nas empresas é comparar o saldo da conta fornecedores, existente na data do balanço, com as duplicatas representativas deste saldo. Pela análise da data da quitação verifica-se a ocorrência ou não de passivo fictício, ou seja, as duplicatas quitadas antes do balanço, ainda pendentes contabilmente, representam passivo fictício.

A presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em face da constatação da manutenção no passivo de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada tem fundamento no disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º, inciso II do RICMS/02 (redação vigente no período autuado).

Lei nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...) (Grifou-se).

Conforme se depreende do inciso II do § 2º do art. 196 do RICMS/02, 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 sendo, no caso em análise, cabe à Impugnante comprovar a exigibilidade dos valores que compõem o saldo da conta “Fornecedores”, em 01/01/21.

A Impugnante alega que o saldo registrado na conta “Fornecedores” no início de 2021 já se encontrava integralmente constituído em exercícios anteriores, o que significa que sua origem remonta a períodos que não mais podem ser revisados pela Autoridade Fiscal.

No caso em discussão, verifica-se que o Contribuinte foi intimado a comprovar que os valores que compunham o saldo inicial da conta Fornecedores no exercício de 2021 (os quais permaneceram no final dos exercícios de 2.020, 2.021, 2.022, e 2.023), eram exigíveis naquela data, ou seja, que representavam títulos em aberto (não pagos), o que a Autuada não comprovou.

Há que se observar que, nos casos em que o passivo decorre da falta de registro das obrigações pagas (ou seja, obrigações que existiam, mas foram quitadas e não registradas na contabilidade), o passivo fictício surge no momento em que foi efetivado o pagamento e não ocorreu o seu registro. Assim, naquele momento, o passivo deixa de ser exigível, portanto, fictício.

Cabe destacar que pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 196, § 2º, inciso II 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Insta reafirmar que 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.

Observe-se o teor do dispositivo legal que caracteriza o passivo fictício, inserto no 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. (Grifou-se).

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 o caso dos autos. Foram considerados pelo Fisco como passivo fictício os valores registrados nas contas do Passivo (Fornecedores), mantidos em 01/01/21, os quais, a Autuada foi intimada a comprovar a sua exigibilidade, não logrou êxito em fazê-lo, conforme se demonstrará oportunamente.

Assim sendo, não se pode acatar os argumentos quanto à decadência dos valores que compõem o passivo em 01/01/21 (cuja exigibilidade não foi comprovada), por se referirem a saldos que se encontram há mais de 5 (cinco) anos registrados na contabilidade.

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 em várias decisões, como exemplo as consubstanciadas nos Acórdãos nºs 23.254/19/3ª, 23.326/22/2ª, 24.720/23/3ª e 23.849/24/2ª.

Transcreve-se excertos da recente decisão nº 23.849/24/2ª:

ACÓRDÃO: 23.849/24/2ª RITO: ORDINÁRIO

(...)

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUSTENTA QUE, NOS CASOS EM QUE SE ACUSA HAVER PASSIVO FICTÍCIO, O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É A DATA DO PRIMEIRO REGISTRO NA CONTABILIDADE, POIS A SUA CONTABILIZAÇÃO ESTÁ VINCULADA À RECEITA TIDA POR OMITIDA, DEVENDO O CONTRIBUINTE COMPROVAR A DATA EM QUE ESSES VALORES FORAM LANÇADOS. E ESSA COMPROVAÇÃO DE QUE OS SALDOS ENCONTRAM-SE HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS REGISTRADOS NA CONTABILIDADE TERIA SIDO FEITA DURANTE O PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

ADUZ QUE, EM RELAÇÃO AOS SALDOS DAS CONTAS “FORNECEDORES”, EXISTEM VALORES CUJA MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL TERIA OCORRIDO A MAIS DE 05 (CINCO) ANOS, PORTANTO, DECAÍDO O DIREITO DO FISCO DE PROCEDER AO LANÇAMENTO DOS DÉBITOS DECORRENTES DO SUPOSTO PASSIVO FICTÍCIO, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CTN. CITA OS FORNECEDORES (JL – MACHADO TRANSPORTES ME E CSD INDÚSTRIA COMÉRCIO, CORTE E DOBRA DE AÇO) CUJOS ÚLTIMOS PAGAMENTOS FORAM REALIZADOS EM 2018, OS QUAIS ENTENDE ESTARIAM TAMBÉM ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CTN (DOC. 04 E 05, ANEXOS).

(...)

NO ENTANTO, NÃO CABE RAZÃO À IMPUGNANTE.

CABE ESCLARECER QUE, COMO DEMONSTRA O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, OS VALORES ANALISADOS PELO FISCO ENCONTRAM-SE INFORMADOS COMO SALDOS DAS CONTAS DO PASSIVO (FORNECEDORES, FORNECEDORES NACIONAIS E INTERNACIONAIS; ADIANTAMENTOS DE CLIENTES; EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS), EM 31/12/22.

REGISTRA-SE QUE, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, ELE SERÁ DE 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, E EXPIRADO ESSE PRAZO SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA TENHA SE PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

NO ENTANTO, 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, COMO SE SEGUE:

CTN

ART. 173. O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS:

I - DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO;

(...)

NO CASO DOS AUTOS, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO DECORRE DA SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE

DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONDUTA QUE TÊM COMO ELEMENTO SUBJETIVO O DOLO, CARACTERIZADO PELA OMISSÃO DE RECEITA NO SENTIDO DE SUPRIMIR OU REDUZIR TRIBUTO.

ASSIM, POR QUALQUER PRISMA QUE SE ANALISE, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE, NO PRESENTE CASO, DEVE SER OBSERVADO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

(...)

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 SENDO, NO CASO EM ANÁLISE, CABE À IMPUGNANTE COMPROVAR A EXIGIBILIDADE DOS VALORES QUE COMPÕEM O SALDO FINAL DAS CONTAS “FORNECEDORES”, “FORNECEDORES NACIONAIS E INTERNACIONAIS”; “ADIANTAMENTOS DE CLIENTES” E “EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS”, EM 31/12/22.

COMO BEM PONTUADO PELO FISCO, VERIFICA-SE, PELOS DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS, BEM COMO PELAS INFORMAÇÕES INSERIDAS NA IMPUGNAÇÃO, QUE ALGUMAS OBRIGAÇÕES FORAM CONSTITUÍDAS EM ANOS ANTERIORES A 2019. E QUE, POR ESSE MOTIVO, ENTENDEM OS IMPUGNANTES QUE SE EVIDENCIARIA QUE ESTES VALORES, NO PASSIVO DE 2022, NÃO ERAM EXIGÍVEIS.

ENTRETANTO, AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO DA DEFESA, É EXATAMENTE ESSE FATO (OS VALORES NO PASSIVO NÃO SÃO EXIGÍVEIS) É QUE CARACTERIZA O PASSIVO FICTÍCIO, O QUE AUTORIZA A PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

AINDA QUE SE CONSIDERASSE A TESE DA IMPUGNANTE QUE DEFENDE QUE O PASSIVO FICTÍCIO SURGE “NO MOMENTO DO REGISTRO CONTÁBIL DO PASSIVO TIDO COMO FICTÍCIO”, QUE, NO CASO SE APLICARIA ÀQUELES LANÇAMENTOS REALIZADOS NO PASSIVO, SEM QUE SE COMPROVE A EXISTÊNCIA DAS OBRIGAÇÕES, HÁ QUE SE OBSERVAR QUE, NOS CASOS EM QUE O PASSIVO DECORRE DA FALTA DE REGISTRO DAS OBRIGAÇÕES PAGAS (OU SEJA, OBRIGAÇÕES QUE EXISTIAM, MAS FORAM QUITADAS E NÃO REGISTRADAS NA CONTABILIDADE), O PASSIVO FICTÍCIO SURGE NO MOMENTO EM QUE FOI EFETIVADO O PAGAMENTO E NÃO OCORREU O SEU REGISTRO. ASSIM, NAQUELE MOMENTO, O PASSIVO DEIXA DE SER EXIGÍVEL, PORTANTO, FICTÍCIO.

RELEVANTE DESTACAR QUE, EM RELAÇÃO AOS CASOS EM QUE A IMPUGNANTE AFIRMA QUE A ÚLTIMA MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL

NA CONTA "FORNECEDORES" E "FORNECEDORES NACIONAIS" TERIA OCORRIDO EM 2018 (DOC. 04 E DOC. 05), PORTANTO, A MAIS DE 5 (CINCO ANOS) DA DATA DA AUTUAÇÃO, ELA NÃO APRESENTA NENHUM DOCUMENTO QUE COMPROVE A SUA QUITAÇÃO, DE MODO A SEQUER COMPROVAR QUE O FATO CONTÁBIL DO PAGAMENTO TERIA OCORRIDO, TAMBÉM A MAIS DE 05 (CINCO) ANOS, COMO SUSTENTADO POR ELA.

CABE DESTACAR QUE PELA PRÓPRIA DEFINIÇÃO LEGAL, NOS TERMOS ESTABELECIDOS NO ART. 196, § 2, INCISO II 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.

INSTA REAFIRMAR QUE 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.

OBSERVE-SE O TEOR DO DISPOSITIVO LEGAL QUE CARACTERIZA O PASSIVO FICTÍCIO, INSERTO NO 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 ACRESCIDOS).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É EXATAMENTE O CASO DOS AUTOS. FORAM CONSIDERADOS PELO FISCO COMO PASSIVO FICTÍCIO OS VALORES REGISTRADOS NAS CONTAS DO PASSIVO (FORNECEDORES, ADIANTAMENTO DE CLIENTES E EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS), MANTIDOS EM 31/12/22, OS QUAIS, A AUTUADA FOI INTIMADA A COMPROVAR A SUA EXIGIBILIDADE, NÃO LOGROU ÊXITO EM FAZÊ-LO, CONFORME SE DEMONSTRARÁ OPORTUNAMENTE.

ASSIM SENDO, NÃO SE PODE ACATAR OS ARGUMENTOS QUANTO À DECADÊNCIA DOS VALORES QUE COMPÕEM O PASSIVO EM 31/12/22 (CUJA EXIGIBILIDADE NÃO FOI COMPROVADA), POR SE REFERIREM A SALDOS QUE SE ENCONTRAM HÁ MAIS DE 5 (CINCO) ANOS REGISTRADOS NA CONTABILIDADE.

(DESTACOU-SE)

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 INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS), DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TAMBÉM SE APLICA A ESTES OUTROS LANÇAMENTOS NAQUILO EM QUE FOR CABÍVEL.

(DESTACOU-SE)

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)

Adentrando ao mérito, propriamente dito, a Impugnante alega que seria juridicamente impossível converter registros contábeis, tais como saldos credores de caixa, empréstimos entre sócios, obrigações antigas registradas no passivo ou lançamentos isolados desacompanhados de comprovação documental, em supostas receitas operacionais tributáveis, sem que haja prova concreta da realização de operações de circulação de mercadorias.

Sustenta que a mera existência de inconsistências contábeis ou de lançamentos que demandem esclarecimentos não configura, por si só, pressuposto de incidência do ICMS. E que, qualquer tentativa de atribuir a esses registros natureza de fato gerador viola frontalmente os princípios da legalidade estrita e da tipicidade tributária, ambos pilares estruturantes do direito tributário brasileiro.

Aduz que não há no Auto de Infração e no Relatório Fiscal identificação de notas fiscais omitidas, de clientes envolvidos, de volumes comercializados, de divergências de estoque, de operações de transporte, de movimentações financeiras compatíveis com vendas ou de qualquer outro elemento material que possa caracterizar operação mercantil. E que o Fisco limita-se a interpretar lançamentos contábeis internos como se fossem equivalentes à realização de saídas de mercadorias, sem

apresentar qualquer lastro probatório que aponte para a efetiva circulação econômica dos bens.

Argumenta que “irregularidades contábeis (quando existentes) ensejam correções de natureza patrimonial, ajustes internos e eventual retificação da escrituração, jamais a presunção automática de que houve saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal. A presunção adotada na autuação, ao tratar fenômenos contábeis como se fossem operações mercantis, revela grave equívoco metodológico: confunde fato contábil com fato gerador tributário, invertendo a lógica probatória e subvertendo o regime jurídico do ICMS. A legislação vigente não autoriza esse tipo de inferência”.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Cabe esclarecer que o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo é tecnicamente idôneo e está previsto nos art. 194, inciso I, do RICMS/02, e 159, inciso I, do RICMS/23:

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;

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

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

O fundamento legal para a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, encontra-se disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e ar. 161 do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado. Confira-se:

RICMS/02

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/23

Art. 161 - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

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

§ 2º - Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação 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.

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.

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

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

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

Assim sendo, 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.

Ao contrário do que entende a Impugnante, 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.

Passa-se à análise dos apontamentos realizados pelo Fisco, descritos no Relatório Fiscal Complementar, os quais ensejaram a aplicação da presunção legal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Passivo fictício

Foi constatado pelo Fisco, mediante a análise da escrita contábil do Contribuinte, especificamente da conta do Passivo “Fornecedores”, a manutenção de obrigações já pagas ou de exigibilidade não comprovada, caracterizando o denominado Passivo Fictício.

Como já exposto, o Fisco intimou a Impugnante a prestar esclarecimentos “*especificamente às Contas Contábeis que expõem obrigações junto a fornecedores ao final dos exercícios de 2.020, 2.021, 2.022, e 2.023, conforme consta dos registros contábeis*” e a apresentar documentos que comprovem que os saldos extraídos do Passivo da empresa referem-se a títulos em aberto, expressando obrigações não pagas ao início do exercício fiscal de 2021.

Em resposta, a Impugnante informou que:

- Conta Contábil – Petroraça Combustíveis Ltda nº 521 – o saldo se refere a aquisições de mercadorias conforme notas listadas referente ao ano de 2018, conforme razão em anexo;

- Conta Contábil – Suinco Cooperativa de Suinocultores Ltda nº 529 – o saldo se refere a aquisições de mercadorias conforme notas listadas referente ao ano de 2018, conforme razão em anexo;

- a Conta Contábil – Fornecedores Nacionais nº 568 – o saldo se refere a aquisições de mercadorias conforme notas listadas referente aos anos de 2017 e 2018, conforme razão em anexo.

Contudo, não comprovou que tais obrigações eram exigíveis na data de 01/01/21.

Em sede de defesa, a Impugnante argumenta que *“a ausência de comprovação documental dessas obrigações antigas não tem o condão de transformá-las em receita omitida. A fiscalização partiu de uma hipótese meramente conjectural, segundo a qual a obrigação poderia não existir, e converteu essa hipótese em conclusão definitiva de ingresso de receita tributável”*.

Sustenta que tal metodologia seria incompatível com o direito tributário, que exige demonstração inequívoca do fato gerador e não admite a criação, por presunção, de operações que nunca foram realizadas.

Afirma que *“o fato de um passivo carecer de comprovação imediata pode indicar erro de registro, obrigação já quitada e não baixada, duplicidade contábil ou até mesmo uma obrigação antiga sem reflexos na movimentação financeira atual. No caso concreto, a fiscalização identificou um saldo expressivo na conta “Fornecedores” no início de 2021 e, unicamente pela ausência de comprovação documental apresentada durante a auditoria, presumiu tratar-se de receita omitida”*.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Como já exposto, resta claro na leitura do inciso II do § 2º do art. 196 do RICMS/02 que 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.

Cabe à Impugnante, no caso do passivo fictício, comprovar a exigibilidade dos valores que compõem o saldo das contas “Fornecedores”, em 01/01/21, ou ainda, que tais obrigações se encontram em aberto, por meio de documentos que comprovem a prorrogação do vencimento das obrigações que não foram devidamente baixadas do Passivo, ou ainda, a comprovar a existência de instauração de processo de cobrança por parte dos credores, para os valores que não tiveram movimentação na conta Fornecedores, cujos saldos finais dos exercícios de 2021, 2022 e 2023 ainda constavam em aberto.

Como a Impugnante não logrou êxito em apresentar documentos que comprovem a exigibilidade dos valores que compunham o saldo da conta “Fornecedores”, restou caracterizado o passivo fictício, aplicando-se, ao caso, a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, nos termos do inciso II do § 2º do art.196 do RICMS/02 e do disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/96, acima transcritos.

Saldo Credor na Conta Caixa

Foi constatado, por meio dos Balancetes Contábeis que a conta “Caixa Geral” apresentou saldo credor nas datas de 01/01/21, 01/01/22, 01/01/23 e 01/01/24, o que autoriza a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02 e art. 161 do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado.

Em face disso, para a apuração das saídas descobertas, o Fisco considerou o saldo inicial dos exercícios, excluindo o saldo credor exigido no exercício anterior, para não haver duplicidade de exigência, conforme demonstrado na planilha *Excel* denominada “Desenvolvimento. xls”, considerando as datas das exigências o dia 01/01 de cada exercício.

A Impugnante alega que constatação de saldo credor na conta “Caixa”, embora tecnicamente incompatível com a natureza dessa conta contábil, revela, no máximo, a ocorrência de erro de escrituração, falha de classificação ou equívoco na conciliação dos registros internos. E que tal apontamento, por si só, não possui aptidão para caracterizar receita omitida, tampouco para ensejar presunção de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS.

Aduz que, de acordo com o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, o fato gerador do imposto é a efetiva circulação de mercadorias, pressuposto que não pode ser deduzido de meros indícios contábeis sem qualquer correspondência material.

Sustenta que a Fiscalização limitou-se a identificar o saldo credor e a convertê-lo automaticamente em base de cálculo para fins de tributação, sem realizar diligências mínimas que poderiam elucidar sua origem, tais como confrontar os registros internos com extratos bancários, examinar documentos suporte, verificar duplicidades, atrasos de registro ou lançamentos invertidos.

Argumenta que *“do ponto de vista técnico, um saldo credor na conta “Caixa” constitui uma impossibilidade lógica, pois representa numericamente que a empresa teria pagos valores inexistentes ou registrados antes dos correspondentes ingressos de numerário. Tal situação, contudo, é clássica na literatura contábil e costuma decorrer de lançamentos a descoberto, erros de competência, pagamentos registrados antecipadamente, conciliações pendentes, trocas entre contas de caixa e bancos ou simples falhas humanas. Nenhuma dessas hipóteses possui natureza tributária ou demonstra circulação de mercadorias.”*

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a acusação fiscal.

Não se discorda da Impugnante que possa ocorrer erros em registros contábeis. Entretanto, não cabe ao Fisco fazer a conciliação das contas contábeis do contribuinte a fim de verificar duplicidades, atrasos de registro ou lançamentos invertidos.

A Impugnante se limitou a alegar que possa ocorrer erros de escrituração, sem contudo, trazer qualquer comprovação de que de fato tenham ocorrido e como teriam sido efetuadas as correções, de acordo com as normas contábeis.

É cediço que a conciliação das contas contábeis ao final do exercício é um processo fundamental para garantir que os saldos registrados na contabilidade correspondam à realidade financeira e física da empresa em 31 de dezembro (ou no fechamento do ano fiscal). Assim sendo, os saldos informados no Balancete Contábil são os saldos que efetivamente compuseram o Balanço Patrimonial, o qual representa a situação financeira da empresa, a cada final de exercício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Merece destacar que foi constatada a ocorrência de saldos credores na conta “Caixa Geral” nos exercícios de 2021, 2022, 2023 e 2024, o que faz cair por terra, os argumentos da Defesa.

No tocante à existência de supostos erros na escrituração contábil, cumpre registrar que, de acordo com o Manual de Autenticação dos Livros Digitais – Escrituração Contábil Digital – ECD, as retificações de lançamentos com erro estão disciplinadas no art. 16 da Instrução Normativa DREI nº 11/13:

Art. 16. A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

Parágrafo Único: Erros contábeis deverão ser tratados conforme previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

(Grifou-se).

Conforme se verifica nos dispositivos supratranscritos a retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência.

Para a verificação de erro contábil deve-se observar o previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T nº 11 – IT -03 – Fraude e Erro, a seguir descrita:

INTRODUÇÃO

1. Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis(*), proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

CONCEITOS

(...)

3. O termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

(Grifou-se)

Assim trata a citada ITG 2000 – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11, sobre a retificação dos erros contábeis:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

(...)

ITG 2000 - Escrituração Contábil

(...)

Retificação de lançamento contábil

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento **deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.**

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

(Grifou-se)

Da análise dos dispositivos legais aplicados à escrituração contábil, verifica-se que os lançamentos retificadores, que estão previstos na ITG 2000, para correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade, podem ser feitos por meio de estorno, transferência ou complementação.

E mais, para realizá-los a Entidade deve observar as regras de escrituração previstas na ITG 2000. Em qualquer das formas de retificação, deve-se precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

Assim sendo, não basta à Impugnante alegar que foram realizados lançamentos em desconformidade com as normas contábeis, para justificar os saldos credores na conta Caixa, sem demonstrar os ajustes realizados, de acordo com as normas contábeis e amparados em documentação idônea que identifique o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

Ademais, é cediço que o saldo credor de caixa (caixa negativo) é indício lógico de falta de escrituração de receitas. O Decreto nº 3.000/99, alterado pelo Decreto nº 9.580/18, que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em seu art. 281, define as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

RIR/99 (Decreto 3.000/99), alterado pelo Decreto nº 9580/18

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)

Assim sendo, restou caracterizada a omissão de receitas, em face da constatação de saldo credor na conta Caixa, em face da presunção legal contida no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, 2º do RICMS/02 (art. 161 do RICMS/23), supratranscritos.

Recursos lançados na conta Caixa, sem comprovação de origem

Trata-se do lançamento a débito da conta Caixa, em 02/01/24, em contrapartida da conta Fornecedores Nacionais, com o histórico contábil “empréstimo sócio”.

O Fisco intimou a Impugnante (Intimação nº 12/2025), a prestar esclarecimentos “*especificamente ao lançamento nº 70354 de 02/ janeiro / 2.024, envolvendo o valor de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) e as contas “CAIXA GERAL”, código 5 e “FORNECEDORES NACIONAIS”, código 568;*”; a apresentar documentação relativa ao fato que provocou este lançamento contábil.

Entretanto, a Autuada não apresentou esclarecimentos/documentos que comprovassem a origem dos recursos lançados a débito da conta Caixa.

Observa o Fisco que “*a conta FORNECEDORES NACIONAIS, código 165, pertence ao passivo e representa obrigações da empresa junto a seus parceiros comerciais, em aquisições junto a estes, portanto, constitui-se numa conta que não oferece recursos financeiros a serem transferidos*”.

Em sede de defesa, a Impugnante afirma que o lançamento contábil em questão foi registrado como “Empréstimo de Sócio”, com correspondente contrapartida na conta “Fornecedores”.

Aduz que se trata de fenômeno interno de natureza financeira e patrimonial, que, à luz dos arts. 586 e seguintes do Código Civil, caracteriza operação de mútuo, e não operação mercantil. E que a Fiscalização, sem promover qualquer diligência

complementar destinada a verificar a origem dos recursos, a movimentação bancária, a existência de contrato ou a coerência dos registros, concluiu que o valor representaria receita operacional sujeita ao ICMS.

Todavia, mais uma vez não lhe cabe razão.

Como já exposto, a falta de comprovação da origem dos recursos contabilizados no Caixa e Equivalente autoriza a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, tem fundamento no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 161 do RICMS/23 (no caso o inciso I do § 2º do art. 161), conforme redação vigente no período autuado.

RICMS/23

Art. 161 - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

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

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

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

(...) (grifou-se)

Ao contrário do que entende a Impugnante, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo, no caso, a origem do valor lançado como “empréstimo”, como alegado.

Em que pese a alegação de se tratar de empréstimo de sócio, que estaria de acordo com o art. 586 do Código Civil, a Impugnante também não trouxe qualquer documento que comprove a existência do mútuo (contrato), nem a comprovação da efetiva entrega dos recursos.

Não condiz com a verdade a afirmativa de que o Fisco deixou de promover medida tendente a “*verificar a origem dos recursos, a movimentação bancária, a existência de contrato ou a coerência dos registros*”.

Como já afirmado, foi emitida a Intimação nº 12/2025, anexa aos autos, oportunizando o Contribuinte a demonstrar a origem dos recursos, o que sequer foi respondido por ele.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 apoiem ou componham a escrituração.

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

(Grifou-se).

Entretanto, a Impugnante não apresentou qualquer documento que comprove o fato escriturado, portanto, não logrou êxito em comprovar a origem dos recursos escriturados.

Cumprе ressaltar que 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**.

Assim sendo, como a Impugnante não comprovou a origem do recurso lançado na conta Caixa em contrapartida da conta Fornecedores Nacionais, aplica-se a presunção legal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Empréstimo de Sócios

Trata-se da constatação de valor informado como saldo inicial da conta “Empréstimo de Sócios” (Passivo), no exercício de 2021.

A Impugnante foi intimada (Intimação nº 10/2025) a apresentar os contratos de empréstimos firmados entre sócios e a empresa, a comprovação da capacidade financeira dos sócios em efetuar os empréstimos e a comprovação da efetiva entrega dos valores.

Em resposta à intimação, a Impugnante informou que “a Conta Contábil - Empréstimos sócios nº 573 – é referente a um saldo inicial vindo de outra contabilidade antes da data de 2016, conforme razão em anexo”.

Observa-se que tal valor foi mantido nos saldos finais dos exercícios de 2021, 2022, 2023 e 2024, conforme Balancetes anexos ao autos.

A Impugnante alega que *“as importâncias contabilizadas como empréstimos de sócios representam operações de natureza eminentemente financeira, desprovidas de qualquer conteúdo econômico relacionado à circulação de mercadorias. O mútuo civil, previsto nos arts. 586 e seguintes do Código Civil, configura simples disponibilização de recursos do sócio para a sociedade, integrando seu passivo exigível”*

Afirma que *“um contrato de mútuo, ainda que sem documentação suficiente no momento da fiscalização, não perde sua natureza civil e não se converte, por ficção administrativa, em operação mercantil”*.

Todavia, não lhe cabe razão.

Cabe à Impugnante a comprovação dos lançamentos contábeis que deram origem ao saldo, mantido na conta Empréstimos, bem como, sendo contratos de mútuo, este devem ser registrados no registro público, para produzir efeitos perante terceiros, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

Lei nº 10.406/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No caso em discussão, a Impugnante não trouxe qualquer documento que comprove a existência do mútuo, como alegado. Tampouco, comprovou a efetiva entrega dos recursos.

Entretanto, mais relevante para esse lançamento em específico, é o fato de que ele consta do Passivo da empresa, como saldo inicial da conta “Empréstimos de Sócios” em 01/01/21 e permanece como saldo até 31/12/24. Ou seja, mantém-se no Passivo uma obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada.

Desse modo, caracteriza-se a omissão de receitas nos termos do art. 196, § 2º, inciso II do RICMS/02 e do disposto no art. 40 da Lei nº 9.430/96, supratranscritos.

Assim sendo, não logrou a Defesa comprovar a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo. Como assim não o fez, aplica-se o disposto no art. 136 do RPTA, *in verbis*:

RPTA

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 e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763.75.

Registre-se que, para apuração do ICMS devido, levou-se em consideração a proporção das saídas de mercadorias pela forma de tributação (Normal, ST, isentas e outras), com base nos dados informados nas DAPIs, conforme demonstrado na planilha “DESENVOLVIMENTO DO AI”.

Ademais, sobre os valores apurados foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme previsto no § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 12 (...)

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

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

II - nos últimos doze meses, tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75, observado o limite de 50% do valor do imposto incidente na operação, em conformidade com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

No tocante às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.) 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*:

Lei nº 6.763/75

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;

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se embasada no art. 226 da Lei nº 6.763/75 e disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, ao estabelecer que os créditos tributários, quando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

Observa-se que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data inicial para incidência destes. A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, como coobrigado, o sócio-administrador da empresa 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.

A Impugnante alega que a simples condição de administrador não autoriza, por si só, a inclusão do sócio no polo passivo da relação jurídico-tributária. Diz que a responsabilização pessoal, prevista no art. 135, inciso III do CTN, possui natureza absolutamente excepcional e exige prova concreta de que o administrador praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou intenção deliberada de fraudar o Fisco, o que entende, não ocorreu no presente caso.

Sustenta que *“a análise dos autos revela que a fiscalização não identificou, nem alegou, a prática de qualquer ato doloso pelo sócio; não apontou fraude, manipulação de documentos, desvio de finalidade, ocultação de receitas ou direcionamento consciente para o não recolhimento do imposto. Tampouco demonstrou a existência de conduta pessoal que tivesse contribuído para o lançamento ora impugnado. A inclusão do administrador, sem lastro probatório mínimo, viola o princípio da legalidade, o devido processo legal e o próprio art. 135 do CTN, que exige demonstração clara e objetiva do ato ilícito”*.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Cabe destacar que, consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar que o sócio-administrador foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (promover saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal).

Portanto, claramente apontada à infringência à legislação tributária, que fundamenta a inclusão do sócio-administrador como responsável solidário pelo crédito tributário, como previsto no art. 135, inciso III do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa. Portanto, correta a inclusão deste no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Assim, observando que o lançamento respeitou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a lhe garantir plena validade, verifica-se que restou devidamente comprovada a infração cometida pela Autuada, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. 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 Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2026.

**Indelécio José da Silva
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

D