

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.096/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002028004-56
Impugnação: 40.010152679-89
Impugnante: Zap Comércio e Distribuição de Marcas Ltda
IE: 003043089.00-95
Coobrigado: Jacques Damasceno Araújo Ribeiro
CPF: 000.896.036-48
Proc. S. Passivo: Túlio Miranda de Carvalho
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a inclusão do sócio-administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS". Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa e/ou Bancos, o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. Crédito Tributário reformulado pela Fiscalização, com o desmembramento em PTA distinto, das exigências reconhecidas pela Autuada. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. Constatada a manutenção no Passivo de obrigações já pagas ou com exigibilidade não comprovada, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conforme art. 194, § 3º do RICMS/02 (art. 196, § 2º - vigência a partir de 21/12/19). Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a apuração de existência de recursos sem comprovação de origem, e sem lastro em documentos fiscais e contábeis, na conta “Caixa”, no período de 01/01/19 a 31/12/19, fato que levou à autuação em face da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presunção legal de saída de mercadoria tributável desacobertada de documento fiscal, de conformidade com o disposto no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19).

Versa também sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), face à comprovação da existência de passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

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

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-gerente do estabelecimento autuado, Sr. Jacques Damasceno Araújo Ribeiro, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 241/255, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1064/1072.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1082/1107, opina pela procedência do lançamento.

Em sua impugnação, a Autuada afirma que as infrações apontadas no Auto de Infração tratam-se de presunções *juris tantum*, e sendo assim, cabe ao Fisco demonstrar que o fato presumido pela lei não encontra respaldo na realidade.

No que tange à acusação relativa a ingressos não comprovados na conta caixa, a Autuada diz que a maioria dos valores constantes em planilha anexa ao PTA referem-se a cheques emitidos para a própria empresa no caixa do banco para pagamento de títulos, boletos e saque de dinheiro para realização de outros pagamentos e transações.

Sustenta que a maioria daqueles valores trata-se de cheques emitidos para a própria empresa no caixa do banco para pagamento de títulos, boletos e saque de dinheiro para realização de outros pagamentos e transações.

Defende que o passivo fictício, apontado pela Fiscalização, diz respeito à manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, a qual se relacionou exclusivamente a conta atinente à ao contribuinte/empresa Total Maxparts.

Aduz que no curso da Auditoria Fiscal foram apresentados à Fiscalização os Livros Razão de 2018 e de 2019, segregados pela conta atinente à Total Maxparts, indicando uma série de aquisições de mercadorias, todas com respaldo em Nota Fiscal de saída, as quais foram apresentadas juntamente com os livros por meio de *pen drive*, o qual foi perdido na repartição estadual, prejudicando os esclarecimentos apresentados pela Impugnante à época.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que o Fisco não se desincumbiu de comprovar o fato indiciário que autorizaria a utilização da presunção relativa de omissão de receitas. Isso porque, sequer analisou os Livros Razão apresentados, nem se valeu de procedimentos de circularização junto ao fornecedor em questão.

Assevera a certeza e exigibilidade dos valores contabilizados na Conta Fornecedores Nacionais – Total Maxparts em 31/12/19.

Justifica que relativamente ao pagamento dos valores devidos a Max Parts, em razão da situação financeira da Impugnante, estes somente vieram a ocorrer após a assinatura do “Termo de Ajuste de Contas”, em 08/04/20, por meio do qual as partes consolidaram os valores devidos uma a outra, restando pactuado o prazo de 30 meses para pagamento do saldo final, de responsabilidade exclusiva da Impugnante.

Diz que os pagamentos vêm sendo realizados religiosamente pela Impugnante, conforme comprovam as movimentações nos Livros Razão de 2020 e 2021 reforçados pelos Recibos de Pagamento emitidos pela fornecedora em questão e pelos comprovantes de transferência bancária.

Acresce que os valores apontados pela Fiscalização como passivo fictício decorrem, na verdade, de operações de aquisições de mercadorias, as quais foram todas realizadas ao abrigo de documentação fiscal e são plenamente exigíveis pelo fornecedor, não tendo sido integralmente quitadas em razão do ajuste realizado entre as partes.

A respeito da responsabilidade do sócio-administrador da Impugnante, entende que a saída desacoberta é decorrência de mera presunção legal de omissão de receitas e que não há comprovação, por parte da Fiscalização, de qualquer conduta do sócio-administrador que induzisse à sua responsabilização pessoal, principalmente por fraude a lei.

Complementa afirmando que, no que tange à controvérsia do presente feito executivo, é importante observar que o art. 135 do CTN somente autoriza a responsabilização do terceiro se houver conduta praticada por estes que resultem no descumprimento da obrigação tributária.

Diz que os atos realizados com excesso de poderes são aqueles alheios aos fins da sociedade e além das autorizações estatutárias da sociedade empresarial.

Aduz que não há que se falar em solidariedade decorrente de infração à lei, pois como restou demonstrado, as operações realizadas pela Impugnante e lançadas em suas declarações refletem a verdade dos fatos ocorridos, não passando de presunções legais e sem qualquer respaldo comprobatório a acusação de participação do sócio-administrador.

Reitera que restou inexistente qualquer comprovação de abuso de poderes ou ilicitude que atraíssem a aplicação da responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, motivo pelo qual deve o sócio-administrador ser excluído do polo passivo da presente lide.

A Autuada reconhece parte do crédito tributário e requer o seu parcelamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pronunciando-se sobre o tema, o Fisco emite ofício dirigido à Contribuinte, informando-lhe sobre a implementação do desmembramento requerido (fl. 696) e promove a reformulação do crédito tributário, excluindo as exigências reconhecidas pela Impugnante, nos termos dos demonstrativos de fls. 694/700.

Em memorando dirigido ao Coordenador de Fiscalização da DF de Divinópolis, o Fisco relata que em análise da escrituração contábil da empresa fornecedora, contactou o registro de diversos recebimentos de valores constantes na planilha elaborada pela Impugnante e do Termo de Ajuste de Contas apresentado, ambos referentes às suas operações com o contribuinte, seu fornecedor, MAX PARTS. Apresenta exemplos e junta documentos.

Tendo em vista a juntada de novos documentos promovida pelo Fisco (fls. 703/1.057 – livro Razão do Fornecedor “Total Maxparts Comercial Ltda”, vinculado à segunda irregularidade), foi concedida vista dos autos aos Sujeitos Passivos, pelo prazo de 05 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Em seguida, manifestando-se às fls. 1.064/1.073, o Fisco refuta as alegações da Defesa e solicita a manutenção integral do feito fiscal, nos termos da reformulação efetuada.

Afirma que os documentos acostados aos autos pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar a acusação fiscal.

Alega que os cheques utilizados para os pagamentos alegados pela Impugnante foram liquidados por meio de compensação bancária, ou depositados, o que afastaria a possibilidade de saque de numerário para suprimento de caixa.

Diz que tais cheques, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser lançados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os débitos e os cheques emitidos (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos dos gastos), para que se opere a neutralidade da sistemática do lançamento cruzado na conta Caixa;

Acresce que os cheques compensados ou utilizados para pagamentos diversos, utilizados para suprir a conta “Caixa”, também não coincidem com os valores dos pagamentos mencionados pela Impugnante

Cita, como exemplo, o cheque 48 emitido no dia 13/05/19, no valor de R\$ 482.493,14, o qual a Impugnante afirma que foi utilizado para pagamento de diversos títulos a empresas diversas.

Lembra que a diferença no valor de R\$ 250.500,00 relativos àqueles pagamentos se refere a um contrato de mútuo firmado com a empresa Gominha Pneus Ltda., entregue em dinheiro e depositado pela Mutuária no mesmo dia.

Sustenta que, conforme extrato bancário, o cheque foi utilizado para esses diversos pagamentos e portanto, não há que se falar em saque em dinheiro para repasse à mutuária.

Afirma que o contrato de mútuo apresentado foi firmado por instrumento particular, sem registro em cartório e sequer há o reconhecimento das assinaturas dos signatários, o que poderia contribuir na apuração da certeza de sua realização e na sua validade para além das partes mutuantes.

Assevera que a falta do lançamento contábil imediato dos pagamentos efetuados, coincidentes em datas e valores, caracteriza-se como omissão de receita.

Relata que o *pen drive* remetido pelo Impugnante para documentar as suas operações, embora constasse no termo de encaminhamento, não foi entregue à repartição.

Diz que em análise da escrituração contábil da empresa fornecedora MAX PARTS constatou-se o registro de diversos recebimentos de valores constantes na planilha elaborada pelo Impugnante e do Termo de Ajuste de Contas apresentado, os quais a Impugnante alega não terem sido quitados.

Explica que o fato de a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, ou cuja exigibilidade não foi comprovada pelo sujeito passivo, autoriza a presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Sustenta que, o Termo de Ajuste de Contas apresentado pela Impugnante não atende a formalidades, tais como, registro em cartório e reconhecimento de assinaturas dos signatários, não se prestando a comprovar a situação perante terceiros, pessoas alheias ao objeto do termo, conforme prevê o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil).

Ao abordar a defesa do Coobrigado Jaques Damasceno Araújo Ribeiro, a Fiscalização diz que o art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que ele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

Aduz que, no caso dos autos, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Diz ainda que, para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

Assim não há que se falar em erro contábil ou um lapso das partes. A constatação de pagamentos efetuados pela Impugnante reforça a tese que o mencionado “Termo de Ajuste de contas” foi criado apenas para justificar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reafirma que, conforme já demonstrado na manifestação fiscal (fls. 1064/1072) o “Termo de Ajuste de Contas” apresentado pela Impugnante não atende a formalidades, tais como, registro em cartório e reconhecimento de assinaturas dos signatários, não se prestando a comprovar a situação perante terceiros, pessoas alheias ao objeto do termo.

Comparecendo novamente aos autos, a Autuada adita sua impugnação às fls. 1.074/1.077, cujos argumentos foram contestados pelo Fisco (fls. 1.079/1.080).

Em sua nova peça de defesa, a Autuada afirma que a Fiscalização sequer se deu ao trabalho de identificar os pagamentos citados em sua Impugnação, logicamente por ter verificado que os pagamentos mencionados representam 3% do valor total das Notas Fiscais emitidas contra a Impugnante.

Defende que a acusação fiscal se baseia na ausência de comprovação da exigibilidade das obrigações registradas na conta fornecedores em relação à empresa Total Maxparts Comercial Ltda e não de manutenção no passivo de obrigações já pagas.

Deduz que admitir a argumentação do Fisco seria tornar o ato de lançamento nulo em virtude da alteração dos critérios jurídicos e materiais que deram azo à Autuação, isto é, alterar o lançamento após a sua formalização, sem amparo no art. 149 do CTN.

Alega que a argumentação do Fisco corrobora a manifesta exigibilidade dos valores lançados na conta fornecedores, fato comprovado pela Impugnante por meio das notas fiscais emitidas pelo fornecedor e do reconhecimento perante este do débito, o qual vem sendo adimplido nos termos acordados no Termo de Ajuste assinado entre as partes.

Reclama que somente após instauração do contencioso tributário, o Fisco anexou e analisou os documentos da fornecedora em comento e ainda assim, não circularizou informações junto àquela para certificar da exigibilidade de tais valores.

Em sua nova Manifestação o Fisco sustenta que não houve alteração de critérios jurídicos e materiais, nem alteração do lançamento após a sua formalização.

Diz que a existência de Passivo Fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis: a manutenção no passivo de obrigações já pagas; ou a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

Aduz que a constatação de qualquer uma dessas situações implica a presunção de omissão de receita, nos termos do art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal nº 9.430/96 e conclui que, portanto, não há que se falar em mudança de critério jurídico, sequer em violação do princípio da segurança jurídica, no caso em exame.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apuração de existência de recursos sem comprovação de origem, e sem lastro em documentos fiscais e contábeis,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na conta “Caixa”, no período de 01/01/19 a 31/12/19, fato que levou à autuação em face da presunção legal de saída de mercadoria tributável desacobertada de documento fiscal, de conformidade com o disposto no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19).

Versa também sobre a constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), face à comprovação da existência de passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

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

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-gerente do estabelecimento autuado, Sr. Jacques Damasceno Araújo Ribeiro, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº 6.763/75.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais comparece aos Autos e emite o seu parecer onde opina pela procedência do lançamento, observado o desmembramento, em PTA distinto, da parte do crédito tributário reconhecida pela Impugnante.

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

Observação Inicial

Registre-se 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 PTA eletrônico (Auto de Infração - e-PTA), para cada representado, deve ser apresentada impugnação de forma individual, o que não foi observado pelos Sujeitos Passivos.

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 à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

Do Mérito

Da Irregularidade nº 01 - Conta Caixa - Recursos não Comprovados

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta Caixa.

A infração em questão foi assim narrada pelo Fisco em seu Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“5.1 – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS:

Constatou-se, no período de janeiro a dezembro de 2019, o ingresso de recursos não comprovados, na conta ‘Caixa’, autorizando a presunção de ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, nos termos do art. 194, inciso I e § 3º do RICMS/02.

Durante os trabalhos de análise dos lançamentos contábeis, confrontados com a movimentação constante dos extratos bancários, foram constatados diversos lançamentos a débito da conta ‘Caixa’ tendo como contrapartidas as Contas ‘Duplicatas a Receber’ e ‘SICOOB LAGOA CRED - 32147-8’

O contribuinte foi intimado a esclarecer a que se referiam os valores lançados a débito da conta ‘Caixa’ e a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados na referida conta, bem como a relacionar, os documentos fiscais a eles vinculados, se fosse o caso.

Em relação aos valores que tiveram como contrapartida a conta ‘SICOOB LAGOA CRED - 32147-8’, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, foi intimado a apresentar também relatório vinculando tais valores ao respectivo pagamento na mesma data e valor na conta ‘Caixa’, indicando qual o lançamento contábil utilizado para registrar o pagamento e anexar os respectivos comprovantes.

Embora a empresa não tenha apresentado todos os comprovantes exigidos, os documentos apresentados foram minuciosamente analisados e nos casos em que a empresa logrou êxito em comprovar o ingresso de recursos na conta ‘Caixa’, as quantias correspondentes aos respectivos lançamentos não foram objeto de qualquer exigência fiscal.

Com relação aos demais lançamentos, tendo em vista a não apresentação de nenhum documento comprobatório, considerou-se o ingresso de recursos não comprovados, autorizando a presunção de ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, nos termos do art. 194, inciso I e § 3º do RICMS/02.

Assim sendo, exigiu-se da atuada ICMS no valor original de R\$..., multa de revalidação (50%) do art. 56, inciso II e multa isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea ‘a’, ambos da Lei nº. 6763/75 ...”

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

[...]

Para fins de apuração do ICMS, foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada na forma acima, nos termos do art. 12, § 71 c/c art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

[...]

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

[...]

§ 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;

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

[...]

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, para fins de aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, foi adotada como base de cálculo o valor das saídas desacobertas levantadas no presente processo, que equivale ao montante dos recursos lançados na conta Caixa.

Os lançamentos contábeis relativos à irregularidade em análise, referentes ao exercício de 2019, estão discriminados no “Anexo 1 Retificado”.

Da análise da referida planilha, verifica-se que a conta Caixa do estabelecimento autuado foi suprido artificialmente com recursos que não representam ingressos de numerário no caixa da empresa, mediante lançamentos vinculados às seguintes rubricas contidas nos extratos bancários:

- Cheques Compensados;
- Cheques destinados a pagamentos diversos.

A comprovação de que os referidos cheques foram liquidados pelo sistema de compensação bancária, direcionados a pagamentos diversos ou depositados, pode ser visualizada por meio das cópias dos extratos bancários acostadas às fls. 156/206.

Os cheques compensados, por não representarem ingressos efetivos de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta Caixa se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (datas e valores devem ser coincidentes).

Assim, se a conta Caixa fosse utilizada de forma transitória, no chamado lançamento cruzado, os lançamentos a débito dessa conta, deveriam ser neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, ou seja, a débito de uma conta de obrigação (Passivo ou Despesa) e a crédito da conta Caixa (Ativo), baixa esta, afirme-se desde já, não comprovada pela Impugnante.

Ora, se o beneficiário do cheque não é o próprio contribuinte emitente e sim terceira pessoa, o recurso dele proveniente, lançado indevidamente no caixa, caracteriza-se como um recurso não comprovado, uma vez que o numerário relativo ao cheque, por ter sido destinado a terceiros, não ingressa na conta Caixa.

Segue essa linha o Acórdão CSRF/01-04.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte da Receita Federal, conforme ementa abaixo reproduzida:

“CHEQUES COMPENSADOS - COMPROVADO O LANÇAMENTO À DÉBITO DE CAIXA DE CHEQUES CUJA COMPENSAÇÃO SE DEU EM FAVOR DE PESSOAS ESTRANHAS AOS PAGAMENTOS EFETUADOS NO MESMO DIA E NO MESMO VALOR, **CONFIGURA-SE A OMISSÃO DE RECEITAS, NÃO NA FORMA PRESUNTIVA, MAS NA CONCRETA, NO VALOR DO SUPRIMENTO INEXISTENTE.** NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.” (GRIFOU-SE)

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF – PRIMEIRA TURMA / ACÓRDÃO CSRF/01-04.012 EM 19/08/2002. PUBLICADO NO DOU EM: 05.08.2003.

[...]

Observe-se que o acórdão em questão faz menção a omissão de receitas, em montante equivalente ao valor do suprimento inexistente, afirmando, inclusive, que a caracterização da omissão de receitas se dá de forma concreta e não presuntiva, exatamente em função de ser considerado inexistente o suprimento oriundo de cheques compensados.

Dentro da mesma lógica, os cheques lançados nos extratos bancários, destinados a pagamentos diversos, também não representam ingressos efetivos de recursos no caixa da empresa.

Apesar de intimada, a Autuada não comprovou a origem dos recursos ou que os lançamentos a débito foram neutralizados mediante registros a crédito da mesma conta (baixa do caixa), coincidentes em datas e valores, com indicação da real destinação dos recursos questionados nos registros contábeis

Diante disso, o Fisco lançou mão da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), considerando esses recursos como provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

RICMS/02

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

[...]

Efeitos de 15/12/02 a 20/12/19

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

(Grifou-se)

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

[...]

Efeitos a partir de 21/12/19

§ 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:

[...]

§ 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]

Observe-se que a presunção legal do art. 194, § 3º do RICMS/02, não se restringe aos casos de “saldo credor na conta caixa”, pois os citados dispositivos regulamentares autorizam, de forma cristalina, a utilização da presunção quando existirem recursos não comprovados na conta Caixa, ocorrência evidenciada no caso dos autos.

Cabe lembrar que 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.

Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

RPTA (Decreto nº 44.747/08)

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.

[...]

Resta, portanto, análise dos argumentos e documentos apresentados pela Autuada.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante informa que elaborou “a Planilha – Ingressos na Conta Caixa (doc. 02), discriminando os valores apontados pelo fisco como ingressos não comprovados, conforme Anexo I do Auto de Infração, em função da sua respectiva destinação, anexando os títulos e documentos objeto de pagamento por meio dos cheques emitidos para suprimento de caixa”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que “a maioria dos valores constantes da planilha anexa (doc. 02 - cit) tratam-se de cheques emitidos para a própria empresa no caixa do banco para pagamento de títulos, boletos e saque de dinheiro para realização de outros pagamentos e transações”.

Informa, nesse sentido, que “nos meses de janeiro, setembro e dezembro de 2019, os valores constantes dos cheques emitidos foram utilizados para pagar as folhas de salário de dezembro/2018, agosto de 2019, novembro de 2019 e o décimo terceiro salário. As folhas de pagamento seguem anexas (doc. 03) com a marcação em amarelo do valor total e a eventual diferença, que foi paga em dinheiro aos empregados ali detalhados”.

Complementa que “o cheque emitido no dia 13/05/2019, no valor de R\$ 482.493,14 foi utilizado para pagamento de diversos títulos às empresas MG Locação e Transporte, MAV Comércio e Importação e Exportação, Edimar Carneiro, Isapa Importação e Comércio, Serasa Experian e Blue Cycle Distribuidora (doc. 04), bem como para o contrato de mútuo firmado com a empresa Gominha Pneus Ltda. no valor total de R\$ 250.500,00 (doc. 05) entregue em dinheiro e depositado pela Mutuária no mesmo dia conforme extrato encaminhado por ela à Impugnante (doc. 06)”.

Por outro lado, “o cheque de R\$ 20.000,00 emitido em 25/02/2019 foi utilizado para pagamento de títulos às empresas Design Bikes Indústria e Comércio e Opus 127 Soluções em Tecnologia da Informação (doc. 07), resultando num saldo de R\$ 5.941,36, o qual por não ter sido possível encontrar os comprovantes de pagamento foi incluído no desmembramento solicitado no tópico III”.

Por sua vez, “o pagamento realizado no dia 02/05/2019 no valor de R\$ 2.952,76 foi realizado à empresa Rodonaves, conforme comprovante anexo (doc. 08). O pagamento realizado no dia 05/07/2019 no valor de R\$90,00 foi realizado à CMT – Centro de Medicina Terapêutica (doc. 09)”.

Destaca, por fim, que “relativamente ao cheque de 15/03/2019, este foi utilizado juntamente com recursos em espécie para quitação dos títulos anexos (doc. 10)”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os documentos por ela acostados aos autos são insuficientes para descaracterizar a acusação fiscal.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que os valores das folhas de pagamento não coincidem com os valores dos recursos ingressados na conta Caixa, inexistindo, dessa forma, uma perfeita correlação entre os valores dos cheques e as folhas de salários, referentes aos meses indicados pela Impugnante.

Reitere-se que os cheques compensados ou aqueles destinados a pagamentos diversos, por não representarem ingressos efetivos de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta Caixa se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (em datas e valores coincidentes), o que não ocorreu no caso dos autos.

A conclusão é a mesma em relação aos demais cheques, uma vez que não coincidentes com os valores dos pagamentos mencionados pela Impugnante (fl. 256).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona-se, a título de exemplo, o cheque no valor de R\$ 20.000,00, emitido em 25/02/19, o qual teria sido utilizado, segundo a Impugnante, para pagamento de títulos às empresas Design Bikes Indústria e Comércio e Opus 127 Soluções em Tecnologia da Informação, “*resultando num saldo de R\$ 5.941,36, o qual por não ter sido possível encontrar os comprovantes de pagamento foi incluído no desmembramento solicitado no tópico III*”, ou seja, não há compatibilidade entre os valores dos cheques e as obrigações que teriam sido quitadas pela empresa.

Outro exemplo se refere ao cheque emitido no dia 13/05/19, no valor de R\$ 482.493,14, o qual, de acordo com a Defesa, teria sido utilizado “*para pagamento de diversos títulos às empresas MG Locação e Transporte, MAV Comércio e Importação e Exportação, Edimar Carneiro, Isapa Importação e Comércio, Serasa Experian e Blue Cycle Distribuidora (doc. 04), bem como para o contrato de mútuo firmado com a empresa Gominha Pneus Ltda. no valor total de R\$ 250.500,00 (doc. 05) entregue em dinheiro e depositado pela Mutuária no mesmo dia conforme extrato encaminhado por ela à Impugnante*”.

Ocorre que, conforme informação constante no extrato bancário, o cheque em questão foi utilizado para pagamentos diversos, com o histórico “PGTOS - CHEQUE PRÓPRIA COOP/AF”, inexistindo nos autos qualquer comprovação de que tenha havido saque em espécie, no valor acima mencionado (R\$ 250.500,00) para repasse dessa quantia ao suposto mutuário (Gominha Pneus Ltda.).

Os contratos de mútuo, por si só, independentemente de terem sido ou não registrados em cartório, não comprovam a origem e/ou a efetiva entrega dos recursos, sendo imperativa a apresentação de outros documentos hábeis e idôneos, especialmente bancários, para tal comprovação, tanto em relação aos empréstimos obtidos, quanto aos concedidos.

Os demais cheques compensados ou utilizados para pagamentos diversos, lançados a débito da conta Caixa, seguem a mesma linha de raciocínio, uma vez que não coincidem com os valores dos pagamentos mencionados pela Impugnante.

Embora não conste na acusação fiscal, merece especial destaque o fato de a conta Caixa do contribuinte apresentar um saldo, em 31/12/19, de apenas R\$ 26.360,04, conforme informação contida no Balanço Patrimonial da empresa e no próprio livro Razão, restrito à conta Caixa.

Tal fato significa que, se o valor integral dos lançamentos objeto da presente autuação (R\$ 1.040.300,30, incluindo os valores reconhecidos pela Autuada), ou até mesmo a quantia líquida após o desmembramento (R\$ 613.502,35), fosse estornado da conta Caixa da empresa, seriam gerados saldos credores, caracterizando outra hipótese, embora similar ou equivalente, de omissão de receita, a teor do disposto no art. 194, § 3º do RICMS/02 (art. 196, § 2º, inciso I, com vigência a partir de 21/12/19).

Ressalte-se, nesse sentido, que a existência de saldos credores na conta Caixa induz à conclusão de utilização de recursos à margem da escrituração fiscal e contábil, reforçando a conclusão quanto à omissão de receitas.

Conclui-se, portanto, que a Impugnante não trouxe aos autos documentação hábil e idônea que pudesse comprovar, de forma inequívoca, a origem ou a regularidade dos recursos lançados a débito da conta Caixa.

Assim, aplica-se ao caso presente a norma disposta no art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), segundo o qual, “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 fiscais.

Da Irregularidade nº 02 – Passivo Fictício

A irregularidade refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), face à constatação da existência de passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

A infração em questão foi assim narrada e detalhada do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... 5.2 – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – PASSIVO FICTÍCIO – EXIGIBILIDADE NÃO COMPROVADA:

Constatou-se saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, no exercício de 2019 a partir da constatação de manutenção no passivo (Conta Fornecedores Nacionais – Total Maxparts Comercial Ltda) de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada pelo sujeito passivo, **após ter sido devidamente intimado**, ensejando a aplicação da presunção autorizada pelo art. 194, § 3º do RICMS/02, c/c o art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e o art. 40 da Lei Federal n.º 9.430/96.

Exigiu-se ICMS no valor de R\$..., Multa de Revalidação de 50% do imposto devido e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso III e 55, inciso II, alínea ‘a’ ...”

Importante destacar que se encontra inserido no valor do passivo fictício (R\$ 1.994.955,71), referente ao encerramento do exercício de 2019, a parcela referente ao saldo de 31/12/18 (R\$ 1.078.168,08).

A partir de 31/12/18, o saldo da conta relativa ao fornecedor Total Maxparts Comercial Ltda teve aumento constante, até atingir o montante de R\$ 1.994.955,71, em 31/12/19.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim como no item anterior, as exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

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;

[...]

De igual forma, para fins de apuração do ICMS, foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada na forma acima, nos termos do art. 12, § 71 c/c art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75.

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

[...]

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

[...]

§ 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;

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

[...]

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

[...]

Para fins de aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, foi adotada como base de cálculo o valor das saídas desacobertadas levantadas no presente processo, que equivale ao montante dos recursos lançados na conta Caixa.

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 004/20, o Fisco solicitou à Autuada que apresentasse planilha demonstrativa relacionando todos os documentos componentes dos saldos da conta “Fornecedores Nacionais – Total Maxparts Comercial Ltda” referentes aos exercícios de 2018/2019.

Foi informado, na oportunidade, que a planilha requerida deveria conter a indicação dos números das notas fiscais e respectivas duplicatas, assim como as datas de emissão e vencimento, com apresentação de todos os comprovantes de pagamentos realizados.

Em resposta, a Autuada, por meio de seu contabilista, informou que estava protocolando na Delegacia Fiscal a entrega de documentos e PEN DRIVE, sendo que neste estariam incluídas as “notas fiscais referente ao livro razão 2018 e 2019 ‘Fornecedores Nacionais – Total Maxparts Comercial Ltda’”:

ZAP COMERCIO E DISTRIBUIÇÃO DE MARCAS LTDA, CNPJ 28.648.185/0001-64, estabelecida à Avenida Brasil, 2300, Fundos, Bairro Maria Fernanda I, Lagoa da Prata/MG, vem na presença de seu representante legal, em atendimento ao **TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 004/20**, protocolar entrega dos documentos e ~~PEN DRIVE~~ conforme solicitação por este Auditor.

Anexos :

1. Planilha contendo número da Nota fiscal, data de emissão, nº da duplicata, data de vencimento e data de pagamento dos documentos solicitados;
2. Notas fiscais 481/ 487/ 505/ 528/ 531/ 543/ 548/ 552/ 555/ 557 e seus respectivos comprovantes de pagamento efetuados em 2018 conforme solicitação;
3. Livro razão 2018 e 2019 ref “Fornecedores Nacionais”- Total Maxparts Comercial Ltda.

Pen Drive:

1. Notas fiscais referente ao livro razão 2018 e 2019 “Fornecedores Nacionais”- Total Maxparts Comercial Ltda citado anteriormente.
2. Notas fiscais de Saída Zap Comércio e Dist LTDA.

O mencionado *pen drive*, no entanto, não foi entregue ao Fisco/Delegacia Fiscal, conforme comprova o seguinte e-mail emitido pelo Fisco, tendo como destinatário o contabilista da empresa:

“De: Eliesio Xavier da Silva

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enviado em: segunda-feira, 18 de janeiro de 2021 09:55

Para: joao@primeconsultoriatributaria.com.br

Assunto: Termo de Intimação 004/2020

Senhor Contador,

Em relação aos documentos enviados em atendimento ao Termo de Intimação 004/2020 de 23/11/2020 da empresa ZAP COMERCIO E DISTRIBUICAO DE MARCAS LTDA, Insc. Estadual 003.043089.0095, informamos que, embora conste no termo de encaminhamento, **não foi entregue o PEN DRIVE contendo as Notas fiscais referente ao livro Razão 2018 e 2019 Fornecedores Nacionais - Total Maxparts Ltda** e as Notas Fiscais de Saída Zap Comércio e Dist. Ltda. ..." (Grifou-se)

Assim, tendo em vista que o contribuinte não apresentou, no todo ou em parte, a documentação solicitada pelo Fisco que pudesse comprovar a regularidade dos saldos da conta do fornecedor "Total Maxparts Ltda", o Fisco, assim como no item anterior, lançou mão da presunção legal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º, inciso II - efeitos a partir de 21/12/19), considerando os mencionados saldos como passivo fictício, caracterizado pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, isto é, omissão de receitas provenientes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

RICMS/02

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

[...]

Efeitos de 15/12/02 a 20/12/19

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou **a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes**, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal. (Grifou-se)

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

[...]

Efeitos a partir de 21/12/19

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

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

[...]

[Grifou-se]

Como já afirmado, 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.

Caso contrário, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

RPTA

(Decreto nº 44.747/08)

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

Resta, portanto, análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante.

Contraditando o feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “o passivo fictício, assim denominado pela jurisprudência administrativa fiscal, decorre de duas origens distintas, quais sejam (I) a manutenção no passivo de obrigações já pagas; ou (II) a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada”, complementando que, “no presente caso trataremos da segunda hipótese. Segundo o Auditor Fiscal a Impugnante não teria apresentado à fiscalização documentos comprobatórios da exigibilidade das obrigações registradas na conta “Fornecedores Nacionais” especificamente em relação ao fornecedor Total Maxparts Comercial Ltda. (“Total Maxparts”), as quais totalizavam o montante de R\$1.994.955,71 ao final do exercício de 2019”.

Salienta que, “foram apresentados à fiscalização os Livros Razão de 2018 e de 2019, segregados pela conta atinente à Total Maxparts, conforme Anexos 7 e 8 do AI, indicando uma série de aquisições de mercadorias, todas com respaldo em Nota Fiscal de saída, as quais foram apresentadas juntamente com os livros por meio de pen drive, o qual foi perdido na repartição estadual, prejudicando os esclarecimentos apresentados pela Impugnante à época”.

Ressalta que “o fisco não se desincumbiu de comprovar o fato indiciário que autorizaria a utilização da presunção relativa de omissão de receitas. Isso porque, sequer analisou os Livros Razão apresentados, nem se valeu de procedimentos de circularização junto ao fornecedor em questão, requisitando informações sobre eventuais pagamentos, bem como sobre a própria exigibilidade dos valores a fim de contrapor as contas e avaliar eventual saldo entre as empresas”.

Na sua visão, “fato é que a Administração Fazendária se furtou ao seu papel de acusador fiscal, valendo-se do instituto da presunção, que torna mais simples o trabalho fiscal, invertendo todo o ônus probatório ao contribuinte, que não conta com as mesmas ferramentas que o fisco para obtenção e prestação de informações, por

vezes sendo necessária a produção de 'provas diabólicas', principalmente para fatos negativos”.

Acrescenta que “as Notas Fiscais detalhadas nos Livros Razão já estão em posse do Fisco desde a emissão pelo fornecedor, independentemente da apresentação por parte da Impugnante”, considerando o Auto de Infração totalmente insubsistente, “pois a autoridade não comprovou o fato indiciário, não infirmou as provas apresentadas pela Impugnante e, portanto, não estava autorizado a se valer da presunção de omissão de receitas para realizar o lançamento ora combatido, tornando o ato nulo de pleno direito”.

Destaca que, “de toda sorte, autuações fundamentadas em presunções relativas somente são afastadas mediante a apresentação de provas capazes de infirmar o fato indiciário, demonstrando por consequência a realidade dos acontecimentos detalhados na escrita fiscal da Impugnante, no presente caso, a certeza e exigibilidade dos valores contabilizados na Conta Fornecedores Nacionais – Total Maxparts em 31/12/2019”.

Nesse contexto, a Impugnante cita o Acórdão nº 23.043/18/3ª, afirmando que tal decisão esclarece como refutar a acusação de passivo fictício, *in verbis*:

“Por oportuno esclareça-se que a conta contábil Fornecedores - conta componente do grupo Passivo Circulante -, representa, obviamente, as obrigações com fornecedores. Portanto, para se comprovar a exigibilidade, **faz-se necessária a apresentação de documentos hábeis e idôneos que atestem a realização de compras** e as quitações de tais obrigações (Trecho extraído do Acórdão 23.043/18/3ª, proferido no PTA nº 01.000930994-85).” (Grifos da Impugnante)

Enfatiza que, “como forma de comprovar a exigibilidade de tais transações, a Impugnante elaborou a Planilha A anexa (doc. 11) a qual detalha cada Nota Fiscal emitida pelo fornecedor (doc. 12), desde 05/2018 a 12/2019 (período analisado neste Auto de Infração) e eventuais duplicatas ou títulos a elas atreladas, observe que o montante total é exatamente aquele identificado pela Fiscalização, composto por R\$ 1.993.455,71 referente a aquisição de mercadorias e R\$ 1.500,00 referente a um reembolso devido à mesma empresa detalhado no Razão do ano de 2019, mais precisamente em 04/09/2019”.

Explica que, “relativamente ao pagamento destes valores, em razão da situação financeira da Impugnante, estes somente vieram a ocorrer após a assinatura do ‘Termo de Ajuste de Contas’ (doc. 13), em 08/04/2020, por meio do qual as partes consolidaram os valores devidos uma a outra, restando pactuado o prazo de 30 meses para pagamento do saldo final, de responsabilidade exclusiva da Impugnante”.

Esclarece que, “como se extrai da leitura do referido Termo de Ajuste a Impugnante reconheceu os encargos devidos à fornecedora Total Maxparts em relação às operações realizadas entre maio/2018 a fevereiro/2020, portanto o período compreendido no Auto de Infração (05/2018 a 12/2019), somado aos encargos devidos relativamente às compras realizadas entre janeiro e fevereiro de 2020, as quais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

totalizavam R\$ 62.307,02, cujas Notas Fiscais seguem anexas (doc. 14) juntamente com a Planilha B descritiva destas Notas Fiscais (doc. 15)”.

Logo, segundo a Impugnante, “tem-se o saldo apurado pela fiscalização no final do exercício de 2019 (R\$ 1.994.955,71) somado as aquisições de janeiro e fevereiro de 2020 (R\$ 62.302,87), resultando no débito de R\$ 2.057.258,58 reconhecidos pela Impugnante como devidos à Total Maxparts no Termo de Ajuste, os quais foram subtraídos do valor devido pela fornecedora à Impugnante (R\$ 63.970,56) encerrando num saldo devedor de R\$1.993.288,02”.

Informa que “o saldo em questão foi dividido em 30 parcelas iguais e sucessivas a partir da assinatura do Termo. Nesse contexto, conforme Planilha C anexa (doc. 16), os pagamentos vêm sendo realizados religiosamente pela Impugnante, conforme comprovam as movimentações nos Livros Razão de 2020 e 2021 (doc. 17), reforçados pelos Recibos de Pagamento (doc. 18) emitidos pela fornecedora em questão e pelos comprovantes de transferência bancária (doc. 19) anexos”.

Pondera que “os valores apontados pela fiscalização como passivo fictício decorrem, na verdade, de operações de aquisições de mercadorias, as quais foram todas realizadas ao abrigo de documentação fiscal e são plenamente exigíveis pelo fornecedor, não tendo sido integralmente quitadas em razão do ajuste realizado entre as partes”.

Entende, nesse sentido, que “resta comprovada de forma inequívoca a existência e exigibilidade dos valores devidos à fornecedora Total Maxparts em sua integralidade, afastando por completo a presunção relativa de saídas desacobertadas em decorrência da manutenção de passivo fictício”, motivo pelo qual “o lançamento realizado pela Autoridade Fiscal é insubsistente e deve ser julgado totalmente improcedente por este e. Conselho de Contribuintes”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se, uma vez mais não assistir razão à Impugnante.

Quanto ao Pen Drive citado pela Impugnante, já foi afirmado que este não foi entregue ao Fisco/Delegacia Fiscal, conforme comprova o e-mail emitido pelo Fisco, tendo como destinatário o contabilista da empresa, já reproduzido anteriormente.

Portanto, não é condizente com a realidade dos fatos a afirmação da Impugnante de que o mencionado pen drive, com as alegadas informações, foi entregue e que ele teria sido perdido da Repartição Fiscal.

A Autuada afirma que firmou Termo de Ajuste Contas, em 08/04/20, com o seu fornecedor Total Maxparts Comercial Ltda., “por meio do qual as partes consolidaram os valores devidos uma à outra, restando pactuado o prazo de 30 meses para pagamento do saldo final”, de sua responsabilidade exclusiva.

Como bem salienta o Fisco, verifica-se que tal documento (Termo de Ajuste de Contas) não foi registrado em cartório e não contém o reconhecimento de assinaturas dos signatários, não se prestando a comprovar a situação perante terceiros, pessoas alheias ao objeto do termo, conforme estabelece o art. 221 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Grifou-se).

Diante da ausência de tais formalidades, não é possível assegurar a veracidade de tal documento ou até mesmo que o citado termo tenha sido redigido e assinado realmente na data mencionada.

É no mínimo estranho o fato desse termo, supostamente firmado e assinado pelas partes, em 08/04/20, não ter sido apresentado ao Fisco, quanto devidamente intimada pelo Termo de Intimação 004/2020 (23/11/20) ou pelo AIAF, emitido em 17/05/21.

Por outro lado, analisando-se a escrituração contábil da empresa fornecedora, contactou-se o registro de diversos recebimentos de valores constantes na planilha elaborada e do Termo de Ajuste de Contas apresentado, os quais a Impugnante alega não terem sido quitados.

Cita-se, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 216375, no valor de R\$ 12.794,43, que se encontra listada no “Termo de Ajuste de Contas” (valores supostamente não pagos), porém o referido documento consta na contabilidade da empresa fornecedora como quitado em 04/01/19, conforme página 06 do livro Razão 2019 da empresa Total Maxparts Comercial Ltda (fl. 808).

Do mesmo modo, também a título de exemplo, as Notas Fiscais nºs 218813, 221659 e 222131, de 07/03/19, 24/05/19 e 05/06/19, respectivamente, constam no Termo de Ajuste de Contas, mas encontram-se registradas como quitadas na contabilidade da empresa fornecedora (livro Razão - fls. 843, 888 e 899).

Há outras notas fiscais listadas no mencionado Termo de Ajuste, que foram registradas como quitadas na Escrituração Contábil Digital – ECD do fornecedor (Total Maxparts Comercial Ltda), cujas páginas do Livro Razão foram anexadas ao processo.

Não é crível que em um Termo de Ajuste, com o suposto fim de repactuação de dívidas, que ambas as partes, especialmente a parte devedora (Autuada), não confira exaustivamente quais seriam os valores efetivamente devidos.

Noutro enfoque, há que se destacar que não há qualquer conflito entre a presente autuação e a decisão relativa ao Acórdão nº 23.043/18/3ª, como tenta fazer crer a Impugnante.

As notas fiscais de compras apresentadas pela Impugnante apenas demonstram que houve operações entre as partes e que os valores a elas relativos eram exigíveis à época dos fatos (operações realizadas nos exercícios de 2018 e 2019), porém não têm o condão de comprovar que esses valores ainda eram devidos (exigíveis pelo fornecedor) em 31/12/19, marco temporal da acusação fiscal.

Pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 194, § 3º do RICMS/02, a existência de passivo fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis, quais sejam: (i) a *manutenção no passivo de obrigações já pagas*; (ii) *manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade (no marco temporal acima citado – 31/12/19) não seja comprovada*.

Assim, se determinada obrigação foi quitada, porém não baixada nos livros contábeis, estará caracterizado o passivo fictício. Da mesma forma, a existência de obrigações 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.

Como visto acima, uma parte das operações relacionadas à presente contenda consta como quitada nos livros contábeis do fornecedor, apesar de estar lançada como ainda exigível na contabilidade do estabelecimento autuado, em 31/12/19.

Com relação à parcela restante, a Impugnante não trouxe aos autos documentação hábil, objetiva e inquestionável, quanto à sua exigibilidade, ao contrário, pois o denominado Termo de Ajuste de Contas se mostrou absolutamente frágil no tocante a esse aspecto, isto é, não tem efeito probante no tocante às alegações apresentadas pela Autuada.

Do Aditamento da Impugnação - Irregularidade nº 02 - Passivo Fictício

Após a juntada de novos documentos promovida pelo Fisco (fls. 703/1.057 – livro Razão do Fornecedor “Total Maxparts Comercial Ltda”, a Impugnante retornou aos autos destacando, inicialmente, que “*a Manifestação Fiscal cinge-se a afirmar que no universo de 325 (trezentas e vinte cinco) Notas Fiscais apresentadas e listadas pela Impugnante, cuja exigibilidade foi comprovada pelo acordo firmado com o fornecedor e pelos comprovantes de pagamento das parcelas, foram encontrados alguns pagamentos registrados pela fornecedora, citando 4 (quatro) Notas Fiscais e anexando o Livro Razão do Fornecedor Total Maxparts Comercial Ltda dos anos de 2018 e 2019*”.

Ressalta que “*a fiscalização sequer se deu ao trabalho de identificar os pagamentos citados, logicamente por ter verificado que os pagamentos mencionados representam 3% do valor total das Notas Fiscais emitidas contra a Impugnante*”, tratando-se, na visão da Impugnante, “*de uma clara intenção do Fisco de ludibriar os ilustres julgadores ao afirmar que houveram alguns pagamentos e que, portanto, estaria autorizada a presunção de saídas desacobertas em função de manutenção no passivo de conta já pagas*”.

Salienta, porém, que “*a acusação fiscal se baseia na AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EXIGIBILIDADE das obrigações registradas na conta fornecedores em relação à empresa Total Maxparts Comercial Ltda. e não de manutenção no passivo de obrigações já pagas*”.

Afirma, nesse sentido, que “*admitir a argumentação do Fisco seria tornar o ato de lançamento nulo em virtude da alteração dos critérios jurídicos e materiais que*

deram azo à Autuação, isto é, alterar o lançamento após a sua formalização, sem amparo no art. 149 do CTN”.

Em seu entendimento, “a argumentação do fisco corrobora a manifesta exigibilidade dos valores lançados na conta fornecedores, fato comprovado pela Impugnante por meio das notas fiscais emitidas pelo fornecedor e do reconhecimento perante este do débito, o qual vem sendo adimplido nos termos acordados no Termo de Ajuste assinado entre as partes”.

Aduz que, “se houve algum pagamento, como argumenta o fisco, e o valor foi incluso no Termo de Ajuste entre a Impugnante e o fornecedor, com certeza foi feito por um lapso das partes, até mesmo pelo valor ínfimo que representa na totalidade do débito”, complementando que “um fato não excluiu o outro, a exigibilidade de tais valores se mantém incólume, principalmente em relação aos valores sobre os quais o fisco não apresentou qualquer contestação”.

Na sua visão, “fica evidente que o Fisco, ante a ausência de argumentos capazes de infirmar a defesa da Impugnante, a qual se consubstancia em provas robustas que afastam as presunções apontadas pelo Auditor Fiscal, tenta modificar o lançamento no curso do contencioso administrativo”.

Sustenta que “a Manifestação Fiscal somente reforça que o trabalho fiscal não foi realizado a contento a fim de comprovar a acusação de ausência de exigibilidade das obrigações mantidas na conta fornecedores”.

Reafirma que, “a Autoridade Fiscal durante o procedimento de fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar o fato indiciário que autorizaria a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas, isto é, a ausência de exigibilidade. Somente agora, após instauração do contencioso tributário, que anexou e analisou os documentos da fornecedora em comento e ainda assim, não circularizou informações junto àquela para certificar da exigibilidade de tais valores”.

Conclui, dessa forma, que “não há outra conclusão a não ser a que resulte na improcedência total do lançamento ora combatido”.

No entanto, essas alegações em nada alteram a conclusão quanto à correção do presente lançamento.

Nesse sentido, há que se destacar inicialmente que, contrariamente ao entendimento da Impugnante, inexistente no presente processo qualquer procedimento que possa ser caracterizado como alteração de critério jurídico, nos termos disciplinados no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

[...]

Nesse sentido, mostra-se necessária a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

“...Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico** quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, **substitui uma interpretação por outra**, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também **há mudança de critério jurídico**, quando a autoridade administrativa, **tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei**, na feitura do lançamento, depois **pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas** e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”. (Grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146, do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146, do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se, como já afirmado, que no caso dos autos, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: **(i)** não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; **(ii)** o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; **(iii)** o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; **(iv)** por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

Além disso, como já afirmado no tópico anterior, as notas fiscais de compras apresentadas pela Impugnante apenas demonstram que houve operações entre as partes e que os valores a elas relativos eram exigíveis à época dos fatos (operações

realizadas nos exercícios de 2018 e 2019), porém não têm o condão de comprovar que esses valores ainda eram devidos (exigíveis pelo fornecedor) em 31/12/19, marco temporal da acusação fiscal.

Naquele tópico (anterior), foi enfatizado que, pela própria definição legal, nos termos estabelecidos no art. 194, § 3º do RICMS/02, a existência de passivo fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis, quais sejam: (i) a *manutenção no passivo de obrigações já pagas*; (ii) *manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade (no marco temporal acima citado – 31/12/19) não seja comprovada*.

Foi enfatizado, também, que, se determinada obrigação foi quitada, porém não baixada nos livros contábeis, estará caracterizado o passivo fictício. Da mesma forma, a existência de obrigações 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 à obrigação cuja exigibilidade não foi comprovada.

Em que pese a repetição, foi salientado anteriormente que uma parte das operações relacionadas à presente contenda consta como quitada nos livros contábeis do fornecedor, apesar de estar lançada como ainda exigível na contabilidade do estabelecimento autuado (em 31/12/19).

Com relação à parcela restante, a Impugnante não trouxe aos autos documentação hábil, objetiva e inquestionável, quanto à sua exigibilidade, ao contrário, pois o denominado Termos de Ajuste de Contas se mostrou absolutamente frágil no tocante a esse aspecto (não tem efeito probante no tocante às alegações da Impugnante).

A título de complementação, seguem abaixo excertos da réplica fiscal, cujos argumentos são integralmente ratificados pela Assessoria do CCMG, *verbis*:

Manifestação Fiscal - Réplica

“Tendo em vista a juntada de documentos pelo Fisco ao processo tributário eletrônico em epígrafe a Impugnante adita sua peça impugnatória onde reitera os argumentos trazidos em sua peça impugnatória (fls. 241/255), pugnano pela improcedência total do lançamento formalizado por meio do Auto de Infração e alegando em síntese:

Pressupõe uma intenção do Fisco de ludibriar os ilustres julgadores ao afirmar que houve alguns pagamentos registrados pela empresa fornecedora e que, portanto, estaria autorizada a presunção de saídas desacobertadas em função de manutenção no passivo de conta já pagas.

Afirma que a acusação fiscal se baseia na ausência de comprovação da exigibilidade das obrigações registradas na conta fornecedores em relação à empresa Total Maxparts Comercial Ltda. e não de manutenção no passivo de obrigações já pagas.

Defende que, admitir a argumentação do Fisco seria tornar o ato de lançamento nulo em virtude da alteração dos critérios jurídicos e materiais que deram azo à Autuação,

isto é, alterar o lançamento após a sua formalização, sem amparo no art. 149 do CTN.

Entretanto, **não houve alteração de critérios jurídicos e materiais, nem alteração do lançamento após a sua formalização.**

A existência de Passivo Fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis: a manutenção no passivo de obrigações já pagas; ou a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada.

A constatação de qualquer uma dessas situações implica a presunção de omissão de receita, nos termos do art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 40 da Lei Federal n.º 9.430/96.

Portanto, não há que se falar em mudança de critério jurídico, sequer em violação do princípio da segurança jurídica, no caso em exame.

A Impugnante afirma também que, se houve algum pagamento, e o valor foi incluso no Termo de Ajuste entre ela e o fornecedor, com certeza foi feito por um lapso das partes.

Entretanto, **é cediço que para se iniciar o processo de encerramento da movimentação contábil de um exercício, é necessário que todas as contas da contabilidade estejam com os seus saldos corretos**, ou seja, os saldos contábeis devem corresponder exatamente aos saldos reais existentes na data de encerramento do exercício (31/12).

Assim não há que se falar em erro contábil ou um lapso das partes.

A constatação de pagamentos efetuados pela Impugnante reforça a tese que **o mencionado ‘Termo de Ajuste de contas’ foi criado apenas para justificar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.**

Conforme já demonstrado, na manifestação fiscal (fls. 1064/1072) o ‘Termo de Ajuste de Contas’ apresentado pela Impugnante não atende a formalidades, tais como, registro em cartório e reconhecimento de assinaturas dos signatários, não se prestando a comprovar a situação perante terceiros, pessoas alheias ao objeto do termo ...”

(Grifou-se)

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Conclui-se, portanto, que a acusação fiscal está devidamente respaldada no art. 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º, inciso II - efeitos a partir de 21/12/19) c/c art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Da Sujeição Passiva

Conforme relatado, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-gerente do estabelecimento autuado, Sr. Jacques Damasceno Araújo Ribeiro, com fulcro no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

[...]

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, não se confundem 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.

Correta, portanto, a inclusão do sócio supracitado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos previstos no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 636, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgavam parcialmente procedente para, ainda, excluir o Coobrigado. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Túlio Miranda de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 23 de março de 2022.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Ivana Maria de Almeida
Presidente

P

Acórdão: 24.096/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002028004-56
Impugnação: 40.010152679-89
Impugnante: Zap Comércio e Distribuição de Marcas Ltda
IE: 003043089.00-95
Coobrigado: Jacques Damasceno Araújo Ribeiro
CPF: 000.896.036-48
Proc. S. Passivo: Túlio Miranda de Carvalho
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Segundo o artigo 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II previsão semelhante:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do artigo 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

1. os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e
2. o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstrou qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa do gestor na prática de ato ilícito, deve-se concluir pela exclusão do Coobrigado do polo passivo do lançamento.

Sala das Sessões, 23 de março de 2022.

Thiago Álvares Feital
Conselheiro