



1. Introdução- efeitos práticos da ADI nº 6284/GO-STF. Responsabilidade do Contabilista.
2. Posicionamento da PGE quanto à ADI.
3. Contabilista: um problema mais de “análise do fato” que de análise “de capitulação do direito aplicável”.
4. Conclusão.

Ano XVIII, edição nº 36 – maio/2023

1. Introdução - efeitos práticos da ADI nº 6284/GO-STF em relação ao Contabilista.

Na oportunidade do Boletim nº 32/2022 da Representação Fazendária – ao qual remetemos a leitura-, noticiou-se sobre a declaração de inconstitucionalidade formal dos incisos XII-A e XIII e §2º do art. 45 do CTE-GO, por meio da ADI nº 6284/GO-STF. Foi firmada a seguinte tese pelo STF: “*É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.*”

Importante destacar que o *caput* do artigo 45 da Lei 11.651/91 (CTE) não foi declarado inconstitucional pela ADI nº 6.284, permanecendo válido em seu teor, não obstante nada acrescente em relação ao que já existe no CTN em matéria de responsabilidade.

Sem prejuízo das críticas já formuladas no Boletim nº 32/2022-ASSERF quanto às assimetrias jurídicas da ADI sob comento, a sua leitura integral é imprescindível para a correta compreensão dos seus efeitos. As conclusões possíveis são as seguintes.

1.1. A inconstitucionalidade que foi declarada é “formal”, e não “material”.

Diz-se que a inconstitucionalidade é **formal** (ou instrumental) “quando é elaborada por um procedimento contrário à constituição, ou quando emana de órgão incompetente [...]”¹. Em outras palavras, a regra de que somente por lei complementar nacional se poderia estabelecer normas gerais em matéria tributária restara desrespeitada pelo Estado de Goiás (inconstitucionalidade formal orgânica). As regras para a responsabilização de qualquer terceiro (“agente”, na expressão do CTN) estão inseridas no contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, são classificadas como normas gerais e, nessa condição, devem

ser veiculadas por lei complementar de abrangência nacional, que é o veículo das normas gerais em matéria tributária.

Segundo a decisão da ADI, o Estado de Goiás teria fugido de sua área de competência para legislar. Em matéria de responsabilidade, a lei estadual que simplesmente “repete” o CTN é inócua; a que o restringe ou amplia é inconstitucional.

1.2. A lei estadual ampliou as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações. Não há responsabilização por mero inadimplemento da obrigação tributária, conforme posição do STJ.

Em outros termos, a legislação não pode autorizar a inclusão “automática” do Contabilista, simplesmente pelo desempenho do seu mister. O aresto cita, inclusive, a título de complemento de raciocínio, a súmula nº 430 do STJ, a qual afirma que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. A mera culpa *stricto sensu* ou a boa-fé são elementos que impedem a imputação tributária ao Contabilista.

Infelizmente, o universo jurídico brasileiro possui a cultura de citar jurisprudência, sob a alcunha de “pacífica”, de forma desconexa e dissociada do contexto histórico e narrativo dos julgamentos, e que não raro não corroboram a defesa que se pretende fazer por meio da sua transcrição. Com efeito, na lição de CORREIA NETO²,

“Tal postura, segundo Lenio Luiz Streck³, faz parte da crise de paradigmas que tomou conta do direito nacional. Tem-se

A legislação não pode autorizar a inclusão “automática” do Contabilista, simplesmente pelo desempenho do seu mister.

² CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal**. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Org.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

³ Afirma ainda o referido professor: “Com um pouco de atenção e acuidade, pode-se perceber que grande parte das sentenças, pareceres, petições e acórdãos é resolvida a partir de citações do tipo: Nessa linha, a jurisprudência é: pacífica (e seguem-se várias citações padronizadas de número e ementários), ou já decidiu que o Tribunal tal que legítima defesa não se mede milimetricamente (RT 604/327) -(sic),

¹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 143

Boletim Informativo da Representação Fazendária

uma cultura jurídica de lugares-comuns, em que as decisões ou ementas são tratadas de maneira descontextualizada, fora do tempo e da história.

Realmente, não se pode entender, como alguns o têm feito, que a decisão do STF criou uma espécie de “limbo jurídico” ou inimizabilidade absoluta para fins de responsabilização tributária do Contabilista. Se na esfera civil, na condição de preposto, ele assume responsabilidade solidária com seu cliente pelos atos ilícitos dolosos que cometer e que causam danos a terceiros, não é crível a interpretação de que o dano ao Erário produzido por um “crime-meio” de sua autoria possa passar incólume ao direito tributário (arts. 1.177, parágrafo único e 1.178 do Código Civil). O autor ou partícipe do ilícito é, em regra, responsável pelo ressarcimento do dano que causar e a responsabilidade civil é a regra em todas as profissões e áreas de conhecimento. Daí, pode-se falar em responsabilidade civil do médico, advogado, engenheiro etc. Obviamente, se o ilícito reverbera na seara tributária, não deve passar incólume ao Fisco.

Assevere-se que a legislação do imposto de renda, Decreto nº 9580/18, art. 1.048, imputa responsabilidade solidária ao profissional Contabilista, no âmbito de suas atribuições profissionais, “por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto sobre a renda”. De forma semelhante, as legislações dos Estados do Paraná (Resolução Conjunta PGE/ SEFA nº8 de 04/04/2018, art. 1º §2º), São Paulo (Lei nº 6374/89, art. 9º IX, XI e XII E 10, XIV), Minas Gerais (Lei nº 6763/75, art. 21, XII e §3º), Santa Catarina (Lei nº 10297/96, art. 9º, III, “c” e IV) trazem disposições que preveem tal responsabilidade.

A depender da intenção almejada pela empresa, receitas podem ser fraudulentamente “infladas”. Busca-se, aqui, atrair investidores, aumentar seu valor de mercado, beneficiar-se com informações privilegiadas na bolsa de valores, atender a requisitos de financiamentos etc.⁴ De outro modo, receitas

também podem ser fraudulentamente maquiadas, ocultadas ou postergadas, para os fins de se sonegar impostos.

A par disso tudo, o que o Fisco não deve fazer é a inclusão automática do Contabilista, simplesmente pelo desempenho equivocado em seu mister. O que não se pode concluir, aprioristicamente, pela decisão do STF, é que um terceiro (agente ou responsável, na dicção do CTN) investido da atribuição de Contabilista não possa compor a lide tributária. Basta que o Fisco promova a devida justificativa e a capitulação de sua inclusão em uma das hipóteses relacionadas entre os artigos 134 e 137, juntamente com o art. 124, I, todos do CTN, quando for o caso, conforme as situações adiante expostas.

2. Posicionamento da PGE quanto à ADI.

No processo SEI nº 202200003024050, cujo objeto era justamente a responsabilidade do Contabilista em processo de execução fiscal, a Gerência do Contencioso Tributário da Procuradoria-Geral informa que “*não há possibilidade de sucesso, por parte do Estado, em demandas judiciais que questionam autuações embasadas no dispositivo declarado inconstitucional.*” A recomendação é de revisão de ofício dessas autuações, “as quais devem fundar-se diretamente em disposições do CTN que tratam de responsabilidade tributária”.

De igual forma, no processo SEI nº 202100004129147, a PGE informa ser dever do Estado “*excluir o Contabilista [...] dos autos de infração em que figure no polo passivo como coobrigado em razão de sua condição de Contabilista, em que tenha sido incluído com fundamento nos artigos 45, XII-A, XIII e §2º da Lei nº 11.651/1.991[...]*”, por força do efeito vinculante da ADI, descrito no art. 102 §2º da Constituição Federal.

Considerando que a PGE possui no rol de suas competências a representação judicial do Estado, o argumento do potencial prejuízo advindo das condenações em sucumbência em ações nas quais o Contabilista figure como solidário não deve ser desprezado pela Administração tributária. O instituto da solidariedade foi criado em benefício do credor (Estado), de forma que não faz sentido utilizá-lo se os seus efeitos, além de não agregarem quaisquer garantias ao crédito tributário, corrompem a finalidade do lançamento fiscal, trasladando-o de **receita potencial para efetiva despesa** do Erário.

Não se pode entender, como alguns o têm feito, que a decisão do STF criou uma espécie de “limbo jurídico” ou inimizabilidade absoluta para fins de responsabilização tributária do Contabilista.

[...]Raramente a ementa citada vem acompanhada de contexto histórico-temporal que cercou o processo originário.”

⁴ Caso típico é a fraude contábil apurada em uma das maiores varejistas de lojas de departamento no Brasil, a Lojas Americanas S/A, escândalo que veio à tona em 12/01/2023.

Boletim Informativo da Representação Fazendária

3. Contabilista: um problema mais de “análise do fato” que de “capitulação do direito aplicável”.

Na verdade, a responsabilização do Contabilista é mais um problema de “análise do fato” que um problema de “capitulação do direito aplicável.” Na narrativa do lançamento fiscal, é imprescindível descrever todos os fatos de modo a permitir a sua correta subsunção ao direito. Deve-se, por exemplo, para fins de apuração de fraude, mencionar os motivos pelos quais a possibilidade de mero erro contábil estaria descartada. É a partir da conduta praticada que se classifica qual foi a esfera jurídica violada.⁵ Em notas taquigráficas de aulas e debates coordenados pelo professor Geraldo Ataliba⁶, no qual participaram grandes nomes do direito tributário, houve consenso entre os debatedores no sentido de se classificar infrações quanto ao ramo do direito afetado pela conduta ilícita: infrações: a) que ferem somente a legislação tributária; b) as que ferem somente as leis penais (exemplo: excesso de exação); c) as que ferem concomitantemente legislação meramente tributária e também legislação penal.

Portanto, como condições indispensáveis ao arrolamento do Contabilista, deve-se seguir os parâmetros seguintes:

3.1. Causalidade.

Discorre o Código Civil, art. 186, como regra geral, que “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e **causar** dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito” (grifamos). A sua obrigação de reparar o dano se encontra no art. 927 do mesmo Diploma. A legislação civil ainda formulou regra específica para o profissional Contabilista, estabelecida no art. 1.177, parágrafo único, no sentido de que, enquanto preposto, responde solidariamente com o preponente pelos seus atos dolosos, praticados no exercício da função, causadores de prejuízos a terceiros. No caso aqui discutido, a **Fazenda**

Pública se enquadra, obviamente, na condição de “terceiro”.

Na esfera penal-tributária, a causalidade, sob o tipo “concorrer”, vem descrita no art. 11 da Lei nº 8.137/90, no sentido de que “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, **concorre** para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade” (grifamos).

No âmbito tributário, a necessidade de nexos causal entre o fato gerador e a conduta do agente, está estampada no art. 128 do CTN, no sentido de que

[...]a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador da obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Grifamos)

De igual forma, o preposto somente pode ser responsabilizado pelos “atos praticados”, na literalidade do *caput* do art. 135 do CTN, demandando claro nexos causal ou vinculação aos fatos os quais se pretendeu ocultar/ dissimular.

Portanto, para efeito de atribuição de responsabilidade tributária, o lançamento deve evidenciar, com provas, **o vínculo entre a conduta do profissional contábil e o ilícito tributário praticado**. O fato típico, ou seja, a escrituração ou não-escrituração dolosa com a finalidade de suprimir tributo, **está apenas indiretamente** relacionada com o fato gerador

propriamente dito, como o seria, por exemplo, a venda de mercadorias sem documentação fiscal que, fatalmente, resultaria em saldo credor em disponibilidades e, nessa condição, demandaria o que se convencionou chamar de “contabilidade criativa”, ou seja, o uso de artifícios contábeis cujo objetivo é “maquiar” as evidências da sonegação tributária.

De fato, o evento “sonegação” se encontra no passado; já a ação do Contabilista lhe é posterior, no intuito de dissimular os elementos do fato gerador. Portanto, a vinculação aos fatos geradores, nesses casos, é indireta (art. 128 do CTN).

3.2. Erro ou fraude?

Ainda que ambos – erro e fraude – tenham o potencial de gerar prejuízo ao Erário, um ponto fundamental para fins de responsabilização do Contabilista é diferencia-los. A fraude é, necessariamente, um **crime doloso**, intencional, ainda que o

Ainda que ambos – erro e fraude – tenham o potencial de gerar prejuízo ao Erário, um ponto fundamental para fins de responsabilização do Contabilista é diferencia-los. A fraude é, necessariamente, um **crime doloso**, intencional, ainda que o agente não se beneficie dela. O erro, por seu turno, ainda que seja um ato ilícito, é fruto de desídia, imprudência ou ignorância.

⁵ Cabe, aqui, lembrar o famoso brocardo jurídico: “dá-me os fatos, dar-te-ei o direito”.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro e outros. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, EDUC, 1975. P. 295.

Boletim Informativo da Representação Fazendária

agente não se beneficie dela. O erro, por seu turno, ainda que seja um ato ilícito, é fruto de desídia, imprudência ou ignorância.

Sobre a diferenciação entre erro e fraude, convém a leitura da Interpretação Técnica NBC T 11 –IT-03, que trata de “*esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria*”. São tratados como erros, v.g., as interpretações equivocadas, aplicações incorretas de normas contábeis, equívocos pontuais de soma ou subtração, erros no preenchimento de guias e outras assimetrias com efeitos irrelevantes sobre fato que se pretende provar na auditoria (no caso, a omissão de vendas de mercadorias).

Sob o aspecto contábil, fraude fiscal é “*toda aquela ação que, utilizando a contabilidade, vise ocultar, impedir, reduzir ou postergar a ocorrência do fato gerador do tributo, em qualquer um de seus elementos.*”⁷ Portanto, **a fraude será sempre um delito criminal**, de forma que se ela não puder ser detectada ou provada, por força do art. 112, III do CTN, não poderá haver a inclusão do Contabilista como solidário.

Portanto, se o profissional, por inabilidade (negligência, imprudência, imperícia), age sem a intenção de causar prejuízo ao Erário, trata-se de erro, não havendo responsabilidade perante o Fisco.

3.3. Situações em que há fraude.

De outro turno, se o profissional **age com intenção de causar prejuízo ao Erário**, duas possibilidades se abrem:

3.3.1. **Se age para benefício pessoal ou de terceiros, sem o aval do preponente, o qual assume a condição de vítima**, como o seria, por exemplo, a apropriação indébita de valores repassados pelo contribuinte ao Contabilista e não recolhidos ao Fisco, com eventual falsificação de documentos, deve-se aplicar o art. 137, III, “b” do CTN. Nessa condição, o tributo permanece sendo devido pelo contribuinte (art. 121, parágrafo único, I do CTN), que terá direito de regresso em face do Contabilista (reparação civil). Entretanto, a multa decorrente do ilícito tributário deve ser cobrada do profissional que deu causa ao dano.

3.3.2. **Se age com o conhecimento do preponente, que resta beneficiado com a ação/ omissão fraudulenta.**

Os registros ou omissões irregulares nos livros contábeis/fiscais podem constituir um crime-meio perpetrado para viabilizar ou dissimular o crime-fim, que é a sonegação de impostos, evidenciando a fraude. O Contabilista que se valeu de seus conhecimentos técnicos para permitir ou facilitar a sonegação se torna co-participante de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 11 da Lei nº 8137/90. Ou seja, para que a sonegação tenha sucesso, é necessário que o Contabilista empregue suas competências e habilidades pessoais no intuito de ocultar ou dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Observa-se que, para efeito de enquadramento do Contabilista na condição de responsável, **mister que ele não esteja em relação de subordinação com o sujeito passivo direto**. Em outras palavras, se o profissional é assalariado, empregado da empresa e não um profissional liberal, há que se perscrutar se sua conduta se enquadra no cumprimento de ordem expressa de seu patrão, conforme exceção feita na redação do art. 137, I do CTN. Nesse caso, não deve ser responsabilizado. Entretanto, se atuar na condição de profissional liberal, na condição de preposto, com celebração de contrato de prestação de serviços, responderá juntamente com o contribuinte por força do art. 124, I c/c art. 135, II e 137, I, primeira parte, e II, todos do CTN.

Em comentários ao art. 137, I do CTN, Vítório Cassone⁸ assevera que haverá responsabilidade solidária entre o agente e a pessoa jurídica “*sempre que houver um nexo entre o ato praticado, e seu relacionamento com o interesse da pessoa jurídica.*”

Também nos parece que **apenas o dolo direto e específico** (onde o agente prevê o resultado de sua conduta e o deseja, qual seja, a vontade de se apropriar do tributo ou permitir que outro o faça) é compatível com a responsabilização do Contabilista, não sendo possível a aplicação do dolo eventual ou genérico. Isso fica claro com o uso das expressões “*com a finalidade de*”, “*no intuito de*”, “*para eximir-se de*”, caracterizadoras do dolo específico, ou seja, **uma intenção especial e deliberada** do agente no intuito de atingir determinado fim ilícito.

Da mesma forma, o crime do art. 2º, I da Lei nº 8137/90 – fazer declaração falsa sobre bens, rendas ou fatos, para eximir-se do tributo – é um delito de resultado, ou seja, há que se provar o real prejuízo aos cofres públicos mediante depoimentos, laudos ou quaisquer elementos indispensáveis à

⁷ SILVA, Alexandre Alcantara da; CERQUEIRA, Anderson Freitas de. **Fraudes Contábeis: repercussões tributárias, enfoque no ICMS**. 1ª edição. Curitiba: Juruá, 2018.P. 54.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. P. 477

Boletim Informativo da Representação Fazendária

comprovação do ilícito. A sua redação é semelhante à definição do crime de sonegação fiscal, descrito no inciso I do art. 1º da Lei nº 4729/65, que tipifica a prestação de declaração falsa ou a omissão de informações à Autoridade Fiscal, na intenção de suprimir tributos.

Seguem alguns exemplos que constituem **indícios de fraude** e que justificam, *a priori*, responsabilidade solidária do Contabilista (arts. 124, I c/c 135, II e 137, I do CTN):

- Suprimento de caixa pelos sócios sem a prova documental equivalente à entrada efetiva dos recursos na empresa; simulação de empréstimos facilmente detectada por extratos bancários.
- Vendas a prazo contabilizadas como à vista (caixa fictício) e compras à vista contabilizadas como a prazo (passivo fictício).
- Contabilização de pagamentos por valor inferior ao praticado.
- Vendas fictícias, realizadas para suprir uma emergência de caixa; simulação de “outras receitas”, não decorrentes de vendas de mercadorias.
- Escriturações de crédito sem respaldo em documentos.
- Registro de operações sabidamente falsas ou sem quaisquer comprovações. Se o registro é feito com documentos que, *a priori*, demandariam perícia para se atestar a falsidade, não deve haver responsabilização.
- Lançamentos sistematicamente divergentes da realidade dos extratos bancários e documentos fiscais/contábeis.
- Lançamento de fato contábil “modificativo” que implicaria em redução ou aumento do patrimônio como se fosse “permutativo”, apenas transferindo valores entre as contas caixa e bancos, manobra que busca justificar a existência de recursos no caixa, declarados pela contabilidade, cuja origem não é provada (suprimento indevido).
- Atuação sistemática como interlocutor de empresa em relação à qual sabe que fora formada por interpostas pessoas, conhecendo inequivocamente o seu verdadeiro proprietário (ver casuística).

3.4. Efetivo prejuízo.

Pode ocorrer que algum lançamento contábil irregular, ainda que incurso em uma das situações discriminadas acima, se retirado da escrita ou corrigido em uma reconstituição contábil, não evidencie qualquer efeito em disponibilidades que aponte logicamente para uma fraude fiscal. Não se deve esquecer que uma presunção legal é sempre “o resultado de um processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja

existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável”⁹. Ora, o **fato conhecido** é o lançamento contábil irregular; o **desconhecido**, que se pretende provar, é a omissão de vendas de mercadorias, para o qual não há testemunhas diretas. Necessariamente, é o fato conhecido – o fato contábil – que “aponta o caminho” e dirige a auditoria, por indução, de forma que não se autoriza que o resultado daí advindo desague em um absurdo, no irrealizável ou improvável, pois o que justamente marca a presunção legal é a força da probabilidade da ocorrência do “fato desconhecido” (aqui, a venda de mercadorias sem documentos fiscais, art. 25 §1º do CTE).

Nessa mesma linha, pode ser que as provas trazidas pelo contribuinte ou Contabilista não confirmem a conclusão da auditoria, cujo fundamento é uma presunção relativa, ou seja, que admite prova em contrário. Em suma: não pode ter havido fraude fiscal se a conclusão é que não houve prejuízo algum, se o cumprimento da obrigação principal não restou afetado. Por certo, no processo administrativo tributário, o ônus de quebrar a presunção legal é do sujeito passivo (inversão do ônus da prova). Isso pode ser feito tanto na fase inquisitiva do lançamento (antes da autuação fiscal) quanto na sua fase contenciosa.

4. Conclusão

Em resumo, as seguintes premissas devem ser observadas pela Administração tributária quanto à responsabilização do Contabilista:

- 4.1. A decisão do STF não excluiu a solidariedade de terceiros que praticam ilícitos fiscais; não instituiu um salvo-conduto ou uma anistia para os Contabilistas que praticarem fraudes vinculadas ao fato gerador da obrigação tributária.
- 4.2. Há normas na legislação complementar hierarquicamente superiores às normas estaduais que permitem a responsabilização de terceiros em diversas situações. A supressão dos incisos XII-A e XII e do § 2º do art. 45 do CTE, não tem a força de anistiar a conduta ilícita do Contabilista.
- 4.3. A prática da fraude, a vinculação do fato contábil à sonegação, a existência do prejuízo etc são elementos fáticos que devem compor, analiticamente, a instrução

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. P. 144.

processual do lançamento para efeito de responsabilização do Contabilista.

4.4. Os autos de infração a serem lavrados não devem fazer alusões aos dispositivos declarados inconstitucionais, devendo, em seu lugar, haver remissão aos dispositivos do CTN relacionados à responsabilidade tributária, como os arts. 124, I c/c 135, II e 137, I do CTN. Também convém a citação do art. 1.177 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022 – Código Civil, que impõe aos Contabilistas, enquanto prepostos, a responsabilidade solidária pelos atos dolosos praticados no exercício de sua função.

4.5. Nos autos de infração já lavrados sob fundamento exclusivo nos dispositivos declarados inconstitucionais, independente do estágio de sua tramitação, a Administração deve promover, *ex officio*, a exclusão do Contabilista, por força do efeito vinculante e *erga omnes* da ADI, conforme orientação da PGE-GO.

5. Casuística

5.1. [...]RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CONTABILISTA – CORRETA A ELEIÇÃO. *Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75.*

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS".

Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta "Caixa/Bancos", o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

[...]Não há proibição, pelo contrário, é imposição do parágrafo único do artigo 527 do RIR – Regulamento do Imposto de Renda, em se tratando de contribuinte enquadrado no Lucro Resumido, como é o caso sob análise, de que toda movimentação financeira passe por registros na conta caixa, todavia, as saídas de banco para pagamentos a terceiros quando transitam pela conta caixa, é necessário que, imediatamente ao lançamento de débito em caixa exista um lançamento a crédito figurando o pagamento a terceiros.

No entanto, não é esta prática que se observa na escrita contábil da empresa. O que se percebe é que a maior parte da quantia lançada a débito no caixa cuja origem é bancos, não

apresenta a respectiva e devida saída. A omissão das efetivas saídas de caixa é compensada com os lançamentos contábeis de crédito em caixa e débito em bancos em uma simulação de depósitos, caracterizando assim a prática popularmente conhecida como "maquiagem contábil".[...] (**acórdão nº 4.651/16/CE – Conselho de Contribuintes de Minas Gerais**).

5.2. ICMS. Emissão de nota fiscal com declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem. Manutenção de impressos fiscais em local não autorizado Entrega de GIA's com valores inferiores ao real.

[...]A participação do contador foi decisiva para a prática das infrações. Conquanto alegue que não tivesse aberto a empresa DENISE e que houvesse se limitado a proceder aos lançamentos contábeis, os documentos encontrados na sua posse demonstraram que a empresa de contabilidade sob sua gestão tinha conhecimento das irregularidades cometidas pelo Senhor Rinaldo. Agiu como interlocutor da empresa DENISE, junto às repartições fiscais, embora soubesse que os sócios indicados no cadastro eram interpostas pessoas e que o seu verdadeiro proprietário era o Senhor [...]. Como profissional de contabilidade não teve a necessária diligência e, por isto, deve responder subsidiariamente pelo crédito tributário, como previsto no ordenamento[...] (8ª Câmara Julgadora, processo DRT/7-371210/2008 – TIT-SP).

5.3. APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ART 135 DO CTN – [...] INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI - TRANSFERÊNCIA DA SOCIEDADE E ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL NÃO GERAM PRESUNÇÃO DE FRAUDE – [...] RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO - SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO.

[...]ao analisar os autos, não se extrai qualquer prova que seja capaz de demonstrar qualquer infração à lei, como alega a Fazenda Pública, o que, por consequência, não tem o condão de comprovar a responsabilidade tributária.

Antes de analisar os atos praticados pelos Apelados, é importante consignar que o fato de uma sociedade alterar seu contrato social ou dos sócios transferirem suas cotas para terceiros pessoas, não gera a presunção de ocorrência de fraude, sendo, tais atos, atividades completamente lícitas. [...]

[...]em relação aos Apelados [...], que exerceram suas funções de contadores à época dos fatos, igualmente não há qualquer indício de intenção fraudulenta, já que promoveram a alteração do contrato social por estarem no exercício regular da sua profissão, justamente por terem sido contratados para viabilizar o contrato de trespasse. [...]

No que tange aos sócios [...], não há qualquer indício de que a transferência de suas cotas sociais para [...] foi fraudulenta, pois há provas de quitação dos valores das cotas sociais e, além disso, o contrato de trespasse fora firmado sem qualquer pendência tributária (seq. 1.17).

Boletim Informativo da Representação Fazendária

Ainda, a testemunha [...], contador da empresa à época dos fatos, afirmou que orientou os Apelados a não darem baixa na inscrição, em razão dos custos que seriam gerados, sendo mais vantajoso aguardar eventual interesse na aquisição da empresa, o que veio a ocorrer posteriormente, com o a proposta realizada pelo Sr. [...] (STJ, AREsp N. 1528696, Min. João Otávio de Noronha. 13/08/2019)

5.4. AÇÃO ANULATÓRIA Autuação fiscal Autor responsabilizado por débito fiscal pelo fato de ter realizado trabalhos de contabilidade para empresa investigada pela participação em sistema de fraudes e sonegação fiscal (“Operação Steel”) Responsabilização do agente que demanda comprovação de dolo específico (art. 137, III, “b”, do CTN) e solidariedade que se aplica somente se demonstrado interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (art. 124, I, do CTN). Impossibilidade de penalização do autor pelo exercício de sua profissão, sem indício concreto de intenção fraudulenta [...] Recurso provido em parte.

[...]anoto que a corresponsabilização tributária do autor não pode ocorrer somente por presunção de que por haver prestado serviços de contabilidade (abertura da empresa, escrituração de documentos, etc) para uma empresa (USACOPY) envolvida em investigação pela prática de ilícitos tributários, teria efetivamente concorrido para o cometimento de referidos ilícitos, notadamente porque os dispositivos de lei indicados como fundamento da própria sentença exigem a comprovação de dolo específico por parte do agente (artigo 137, III, aliena “b”, do CTN), bem como o interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, o que não restou demonstrado.[...]

O Apelante não fazia os balanços da empresa, não tinha acesso aos livros fiscais ou à direção do negócio da USACOPY, sua atuação era restrita a escrituração de tais documentos” (grifos originais) (fls. 1.163), cabia à requerida a comprovação específica de sua ativa participação nas atividades delituosas objeto da investigação realizada, tendo em vista, igualmente, o disposto pelo artigo 11, incisos XI e XII, do Decreto 45.490/2000[...]

5.5. PENAL. TIPICIDADE. SONEGAÇÃO FISCAL. EM TESE, PARTICIPA DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL DESCRITO NO ART. 1, I, DA LEI N. 4729/65, O CONTADOR E PROCURADOR DA EMPRESA QUE, INOBTANTE TER CONHECIMENTO DA EXISTENCIA DE SIMULAÇÃO, FEZ A ESCRITURAÇÃO E O CONTROLE CONTABIL RESPECTIVO E ASSINOU, EM NOME DA PESSOA JURIDICA, GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICM, DURANTE O TEMPO EM QUE DUROU A FRAUDE. RECURSO IMPROVIDO (STJ, RHC nº 305, DJ de 19/03/90).

Boletim Informativo da Representação Fazendária

5. Fluxograma

