

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.308/05/3^a Rito: Ordinário
Impugnações: 40.010114343-84, 40.010115351-05
Impugnantes: Extrativa Manganês Ltda. (Autuada), Adriana Almeida (Coobrigada)
Proc. S. Passivo: João Bosco Leopoldino da Fonseca/Outros (Aut. e Coob.)
PTA/AI: 01.000147454-27
Inscr. Estadual: 445.650494-0195 (Autuada)
CPF: 631.927.566-91 (Coobrigada)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALORES – Constatou-se a consignação em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valores de débito inferiores aos escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS. Legítimas as exigências de ICMS, MR e MI prevista no art. 54, inciso IX da Lei 6763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALSIFICAÇÃO DE LIVRO FISCAL – Comprovada a falsificação de Livros Registro de Saídas, relativos aos exercícios de 2001 e 2002. Legítima a penalidade exigida, estatuída no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADA – Legítima a inclusão da contadora para compor o pólo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei 6763/75, uma vez que as infrações apontadas no AI são originárias de preenchimento irregular de documentos fiscais e falsificação de livros fiscais, os quais estavam sob sua responsabilidade.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - Recolhimento a menor do ICMS no período compreendido entre agosto/2001 e agosto/2002, apurado através de “Verificação Fiscal Analítica” (Anexo 2), decorrente de consignação em Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI de valores de base de cálculo e ICMS devido, divergentes daqueles registrados no Livro RAICMS (Anexo 1). Exigências de ICMS, MR e MI - capitulada no art. 54, inciso IX da Lei 676/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 – Falsificação dos Livros Registro de Saídas n.º 06 e 07, relativos aos exercícios de 2001 e 2002. O Contribuinte mantinha 02 (dois) Livros Registro de Saídas para cada exercício. Os livros de capa azul refletem a realidade das operações, com valores corretamente extraídos das notas fiscais. Os livros falsos, com capa preta, foram apreendidos através do TAD n.º 023.777 e consignam valores que deram suporte às DAPIs “maquiadas”. Exigência de MI - capitulada no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75.

Lavrado em 19/10/04 - AI exigindo ICMS, MR e MI supra citadas.

Inconformados, os Sujeitos Passivos (Autuada e Coobrigada) apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 170/180 e 184/189, respectivamente.

O Fisco se manifesta às fls. 208/225, refutando as alegações das Impugnantes, bem como anexa aos autos cópias de intimações de fls. 226 e 228 (de novembro/2003 e março/2004), solicitando a entrega de livros e documentos fiscais.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 231, que resulta nas seguintes providências do Fisco: juntada de documentos de fls. 235/255; acréscimo no AI do dispositivo legal que deu suporte à inclusão da contadora no pólo passivo da obrigação tributária (fls.256) e esclarecimentos de fls. 264 e 265.

Concedida vista dos autos aos Sujeitos Passivos (doc. de fls. 257/259), estes comparecem aos autos (fls. 261 e 263), reiterando os argumentos já apresentados.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 266/271, opina pela procedência do Lançamento.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no Parecer da Auditoria Fiscal, **em parte**, foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente Acórdão, salvo alterações.

Irregularidade do item “5.A” do Auto de Infração

Consignação em Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI de valores de base de cálculo e ICMS devido divergentes daqueles registrados no Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS.

Prefacialmente, insta destacar que o feito fiscal teve como ponto de partida a Solicitação de Conferência Fiscal (fls. 12), oriunda de outra unidade da Federação (São Paulo), para que o Fisco deste Estado verificasse a regularidade das notas fiscais destinadas a contribuinte daquele Estado, relacionadas na planilha de fls. 14.

De posse das segundas vias das notas fiscais, cujas cópias encontram-se às fls. 23/79, o Fisco constatou diferenças entre a base de cálculo e imposto devidos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançados nos citados documentos e no RAICMS e os declarados nas respectivas DAPIs, conforme demonstram as planilhas de fls. 15/16.

As cópias do Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS, acostadas às fls. 109/112, 115/124 e das DAPIs de fls. 154/166, referentes aos meses de agosto e setembro/2001 e fevereiro, março, maio, julho e agosto/2002, comprovam que a Autuada consignou nas referidas declarações valores de “base de cálculo do ICMS” e “ICMS devido” divergentes (inferiores) aos registrados no RAICMS.

A título exemplificativo pode-se destacar as informações relativas ao mês de agosto/2001: os valores das notas fiscais relacionadas de fls. 15, cópias de fls. 24/38, lançados no LRS fls. 88 e no LRAICMS fls. 109/110, apontam total de imposto debitado de R\$ 46.668,25, ao passo que o LRS falsificado (fls. 134) indica débito de ICMS, para este mesmo mês, de apenas R\$ 812,19, exatamente no mesmo valor informado na DAPI (fls. 154/155).

Da análise da documentação autuada, verifica-se que o Sujeito Passivo emitia notas fiscais de saída, escriturava tais documentos no Livro Registro de Saídas (fls. 80/107), apurava o imposto devido lançando-o no livro próprio - RAICMS (fls. 109/124), mas, paralelamente, registrava as mesmas operações em um outro LRS (falsificado), em valores de base de cálculo e de débito de imposto bastante inferiores aos devidos, valores esses que eram informados nas DAPIs.

Em face da comprovada declaração e recolhimento de imposto a menor que o devido, mostra-se legítima a recomposição da conta gráfica do contribuinte, conforme se observa às fls. 17/18, para apurar e exigir a diferença de ICMS não recolhido, acrescido da Multa de Revalidação (50%), prevista no art. 56, II da Lei 6763/75, bem como Multa Isolada de 50% sobre o valor do ICMS não declarado, na forma do disposto no art. 54, inciso IX da Lei 6763/75 (a seguir transcrito), conforme demonstra o Relatório Fiscal de fls. 09.

“Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes de crédito, de débito ou de saldo dos escriturados no Livro de Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integralmente recolhido: 50% (cinquenta por cento) do imposto não declarado;”

(Efeitos de 31/12/97 a 31/10/03 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei 12.729/97.)

Irregularidade do item “5.B” do Auto de Infração

Falsificação dos Livros Registro de Saídas n.º 06 e 07, relativos aos exercícios de 2001 e 2002.

A Autuada mantinha dois Livros de Registro de Saídas para cada um dos exercícios supra citados.

Os livros de “**Capa Azul**” – fls. 80/107, referentes aos exercícios de 2001 e 2002, foram registrados na Administração Fazendária de São João Del Rei sob os protocolos n.º 144.375 (de **18/08/03**) e 321.790 (de **23/03/04**). Referidos livros **refletem a realidade das operações de saídas**, cujos valores conferem com as notas fiscais e RAICMS.

Os livros **falsos** de “**Capa Preta**” – fls. 126/153, apreendidos através do Termo de Apreensão e Depósito n.º 023.777, também são relativos aos exercícios de 2001 e 2002 e foram registrados na AF supra mencionada sob os protocolos n.º 091.466 (de **25/02/02**) e 126.655 (de **18/11/03**).

Oportuno frisar que a Autuada, na tentativa de dar validade às informações “maquiadas” das DAPIs, concernentes ao meses de agosto e setembro/2001 e fevereiro, março, maio, julho e agosto/2002, escriturou Livros de Registro de Saídas “**falsos/paralelos**” – “**Capa Preta**”, com informações também inverídicas, pois que diferentes daquelas constantes dos documentos fiscais de saída e do RAICMS, buscando, com o procedimento irregular, lastrear os valores declarados ao Fisco, apontados nas respectivas DAPIs (fls. 154/166).

Sobre os Livros de Registro de Saída comprovadamente falsificados, anexos às fls. 126/153, afigura-se correta a aplicação da Multa Isolada de 40%, demonstrada às fls. 19, prevista no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75, *in verbis*:

XI - por falsificar, adulterar, extraviar ou inutilizar livro fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco. (gn)

A alegada tentativa de retificação dos valores declarados, constante da Impugnação da Autuada, só seria autorizada se antes do início da ação fiscal, e acompanhada da auto denúncia com o recolhimento da diferença do imposto devido e os acréscimos legais, o que não se fez provar.

Insta destacar que o Fisco intimou a Autuada através do Ofício n.º 133 de 11/11/03 (recebido em 13/11/03 – AR de fls. 227), a entregar os livros Registros de Saídas relativos aos exercícios de 2001 e 2002, no entanto, após esta data, **em 18/11/03**, foi registrado o Livro n.º 07 – “**Capa Preta – falso**” (fls. 140/153), relativo ao exercício de 2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Coobrigada (Adriana Almeida) requer em sua peça de defesa a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, pelas razões que expõe às fls. 184/188.

Entretanto, dispõe o art. 124, inciso II do CTN:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

O professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar o item II do art. 124, asseverou:

“Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever.

(...)

Simplemente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, **ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar**. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. **É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário**. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita.” (gn)

(Curso de Direito Tributário - Editora Saraiva - 6ª Edição, pág. 217):

A Lei 6763/75, em consonância com o item II do art. 124 do CTN, expressamente designou, em seu art. 21, os sujeitos passivos solidários.

A inclusão da contadora (Adriana Almeida) na sujeição passiva encontra-se alicerçada nas disposições contidas no art. 21, inciso XII da Lei 6763/75, *in verbis*:

“Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes;"

Oportuno frisar que a escrituração dos livros fiscais encontrava-se à cargo da referida contadora, conforme se comprova pelo documento de fls. 22, acostado aos autos pelo Fisco e, ainda pela assinatura da mesma nos termos de abertura e encerramento dos livros fiscais (fls. 80, 108, 140, dentre outras).

Outrossim, o preenchimento das Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs (fls. 154, 156, etc.) também era de sua responsabilidade.

Ora, se as irregularidades objeto da presente autuação são originárias justamente do preenchimento irregular das DAPIs e da falsificação de Livros fiscais, não resta a menor dúvida acerca da participação efetiva da contadora (Adriana Almeida) em tais ilícitos.

Salienta-se que a inclusão da Coobrigada na sujeição passiva deu-se em perfeita consonância com a IN DCT/SRE n.º 02/95, visto que tal ato normativo determina que o coobrigado deve ser arrolado no Auto de Infração.

Outrossim, rejeita-se a arguição de ilegalidade no Auto de Infração, face a não inclusão dos sócios-gerentes e/ou administradores da sociedade no pólo passivo da obrigação tributária, uma vez que estes já se encontram na condição de responsáveis subsidiários em relação ao vertente crédito tributário.

Vale acrescentar que, a partir de 07/08/03, com advento da Lei 14.699/03, a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais atribuída ao contabilista ou empresa prestadora de serviço de contabilidade passou a ser **responsabilidade pessoal**, nos termos do § 3º do art. 21 da Lei 6763/75, a seguir transcrito.

"Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

Determina o art. 144 do CTN que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em apreço, os registros na Administração Fazendária dos Livros Registro de Saídas (fls. 80, fls. 94 e 140) deram-se em **agosto/2003** e o registro do RAICMS (fls. 114) **deu-se em outubro/2004**, tal fato evidencia que a escrituração dos mesmos ocorreu neste período. Ademais, a própria Impugnante/Autuada admite às fls. 171 (item 6), que a escrituração dos livros retro mencionados ocorreu nesta ocasião.

Restando demonstrado que o fato gerador da obrigação acessória somente ocorreu após a escrituração dos referidos livros fiscais, ou seja após a vigência do § 3º do art. 21 da Lei 6763/75, afigura-se legítima a inclusão da Coobrigada no pólo passivo da obrigação tributária, também em virtude do citado dispositivo legal.

Assim sendo, deve ser mantida a Coobrigada no pólo passivo da obrigação tributária.

A utilização da taxa SELIC para efeito cálculo dos juros moratórios, encontra respaldo nos artigos 127 e 226 da Lei 6763/75 e na Resolução 2.880 de 13/10/97.

Quanto à argüição de inconstitucionalidade das multas, vale ressaltar que não compete a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de lei, decreto ou ato normativo, por força das disposições contidas no art. 88, inciso I da CLTA/MG (Dec. 23.780/84).

Legítimas, portanto, as exigências fiscais, sendo inaplicáveis ao caso em apreço as disposições do art. 112 do CTN, conforme alega a Autuada, posto que não há qualquer dúvida nos autos que suscite a aplicação deste dispositivo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o Lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a MI do item “5.B” do AI, nos termos dos itens 08 a 21 da Impugnação de fls. 171 a 174. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgava parcialmente procedente para excluir a Coobrigada Adriana Almeida do pólo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros retro mencionados e o Conselheiro José Eymard Costa. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente, o Dr. Marismar Cirino Motta. Assistiu ao julgamento a Dra. Marice Ceres de Souza.

Sala das Sessões, 12/12/05.

**Aparecida Gontijo Sampaio
Presidenta/Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.308/05/3^a Rito: Ordinário
Impugnações: 40.010114343-84, 40.010115351-05
Impugnantes: Extrativa Manganês Ltda. (Autuada), Adriana Almeida (Coobrigada)
Proc. S. Passivo: João Bosco Leopoldino da Fonseca/Outros (Aut. e Coob.)
PTA/AI: 01.000147454-27
Inscr. Estadual: 445.650494-0195 (Autuada)
CPF: 631.927.566-91 (Coobrigada)
Origem: DF/Barbacena

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata a espécie dos autos de constatação pela fiscalização de 03 irregularidades, pelo que se exige ICMS, MR e MI.

Ao proceder à lavratura do Auto de Infração, o Fisco entendeu como correta a inclusão da Contadora da empresa Sra. Adriana Almeida como Coobrigada na obrigação tributária, ao argumento de que a mesma teria agido dolosamente na condução de seus trabalhos profissionais para a empresa Autuada.

Conforme determina a legislação vigente, para se eleger o contabilista como coobrigado, como na espécie dos autos, necessária se faz a prova concreta de que referido profissional agiu dolosamente.

Não basta, “data vênia”, seja imputada a chancela de dolo sobre o mesmo, sem que antes seja feita uma investigação no sentido de se apurar o grau de responsabilidade do profissional.

No caso em comento, o que se percebe é que a fiscalização simplesmente impôs, com critérios próprios, a conduta dolosa sobre a pessoa da Contadora. Ora, inadmissível tal procedimento, uma vez que o Fisco presumiu que a contabilista agiu daquela forma e o dolo não se presume, se comprova.

A esse respeito, o próprio art.21, da Lei 6763/75, elencado no Auto de Infração, para justificar a atitude fiscal é taxativo, em dizer que devem estar presentes as figuras do dolo ou má fé.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não bastasse este argumento, o próprio Código Civil Brasileiro, em seu art. 1.177, parágrafo único, nos ensina a respeito, *verbis*:

“Art.
1.177:.....
.....

Parágrafo Único:

“No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos”.

À vista do exposto, considerando a ausência de elementos comprobatórios no sentido de se entender como dolosa a conduta do agente, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir do pólo passivo da obrigação tributária a Coobrigada Adriana Almeida.

Sala das Sessões, 12/12/05.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**