

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

---

Acórdão: 16.832/05/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário

Impugnação: 40.010113643-27(Coob.), 40.010113644-08 (Coob.),  
40.010113645-72 (Coob.)

Impugnantes: Marcos Antônio Dutra (Coob.), José Gilberto Guimarães (Coob.),  
Sistema Contabilidade S/C Ltda. (Coob.)

Autuada: Atacadista Vale do Sol Ltda.

Proc. S. Passivo: Joana Maria de Oliveira Guimarães/Outros (Coobrigados)

PTA/AI: 01.000144338-08

CPF: 356.624.506-25 (Coob/Marcos), 343.288.316-15 (Coob/José)

CNPJ: 21.946181/0001-13 (Coob/Sistema)

Origem: DF/ BH-1

---

***EMENTA***

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE LIVRO FISCAL NA REPARTIÇÃO.** Descumprimento da obrigação prevista no artigo 16, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Portanto, legítima a aplicação da penalidade isolada capitulada no artigo 54, inciso II, da citada Lei.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO FISCAL.** Constatada a falta de apresentação de livro fiscal solicitado reiteradamente pelo Fisco. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 96, inciso IV, do RICMS/02. Portanto, legítima é a aplicação da penalidade capitulada no artigo 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

**ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR – DAPI/LRE e DAPI/RAICMS.** Foram consignados em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI), de valores de créditos de ICMS divergentes dos escriturados no livro Registro de Entrada e no livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS), resultando em recolhimento a menor de ICMS. Corretas as exigências de ICMS, MR e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso IX, e 57, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. Falta de apresentação do Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS do exercício de 1999;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. Falta de registro de livros Registro de Entradas e Registro de Apuração de ICMS nos exercícios de 1999 a 2002;

3. Registro, em documentos destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valor de crédito de ICMS divergente e superior ao escriturado no Livro Registro de Entradas, que resultou em recolhimento a menor de ICMS;

4. Registro, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valores de crédito divergentes dos escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS), que resultou em recolhimento a menor de ICMS.

Foram eleitos como Coobrigados no Auto de Infração os Srs. Marcos Antônio Dutra e José Gilberto Guimarães e a empresa Sistema Contabilidade S/C Ltda..

Inconformados, os Coobrigados Marcos Antônio Dutra e José Gilberto Guimarães apresentam, tempestivamente e através de procuradora regularmente constituída, Impugnação respectivamente às fls. 110/147 e 347/383, argumentando em síntese:

- foram incluídos, arbitrariamente, no pólo passivo da obrigação tributária, juntamente com a empresa Sistema Contabilidade S/C Ltda.;

- sua inclusão se deu por serem sócios da empresa Sistema Contabilidade S/C Ltda., que efetuou prestação de serviços contábeis à Autuada, porém não tiveram nenhuma participação no dito encerramento irregular, não tendo o Fisco demonstrado qualquer contribuição deles para a prática das infrações relacionadas no Auto de Infração;

- é improcedente a aplicação do disposto nos incisos II e III do artigo 135, do Código Tributário Nacional por não assumirem, em relação à Atacadista Vale do Sol, a qualidade de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes, não tendo lhes sido dados poderes de mandato para praticar atos em seu nome;

- os atos constitutivos de Atacadista Vale do Sol demonstram que a representação, gerência e administração da mesma cabem exclusivamente ao Sr. Eldir Chaves Figueiredo;

- se trata de questão incontroversa em nosso ordenamento jurídico a separação entre a pessoa jurídica e a pessoa física do sócio, tratando-se de pessoas distintas, salientando que não houve ligação entre eles e a Autuada, mas sim entre esta e a Sistema Contabilidade S/C Ltda., a quem cabia a prestação de serviços contábeis, na condição de pessoa jurídica;

- o Auto de Infração foi emitido em 1º de julho de 2004, sendo que a Sistema Contabilidade informou à Secretaria da Fazenda o término de sua prestação de serviço antes disso, em 11 de março deste ano;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a imputação da responsabilidade pessoal a que se refere o artigo 135 do Código Tributário Nacional só pode se dar com a efetiva prova de que houve prática, dos terceiros que se pretende responsabilizar, de atos com manifesta malícia, eivado de excesso de poder ou com infração de lei, contrato social ou estatuto;

- não agiram com má-fé ou com dolo. O trabalho de contabilista depende inteiramente dos documentos fornecidos pelo cliente, que se pressupõem verdadeiros, idôneos e hábeis a possibilitar o seu lançamento na contabilidade, não admitindo imputar-lhes a responsabilidade pelos atos do cliente;

- citam acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais para ilustrar seu entendimento, buscando demonstrar a inexistência de nexos causal entre as infrações e a ação da Coobrigada Sistema Contabilidade, da qual são responsáveis técnicos;

- como a Autuada sofreu muitas fiscalizações, “efetuadas por diversos Fiscais Estaduais, que solicitavam e ficavam de posse de inúmeros documentos fiscais referentes à Atacadista Vale do Sol Ltda.”, houve dispersão de tais documentos, porque foram estes distribuídos para diferentes agentes, estando ainda em posse destes;

- não podem ser responsabilizados pela falta de apresentação do livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS do exercício de 1999, considerando que o referido livro foi entregue à Autuada em julho de 2002, conforme documento às fls. 173, 410 e 645;

- relativamente ao item 2 do Auto de Infração, não assiste razão ao Fisco, posto que a Autuada apresentou, na Administração Fazendária de Contagem, Denúncia Espontânea sobre a ausência de registro de seus livros fiscais do período de 1996 a 2001, levando-os a registro em 29 de maio de 2002, ( docs. de fls. 334, 571 e 806);

- quanto ao registro no DAPI, de valor de crédito de ICMS divergente e superior ao escriturado no Livro Registro de Entradas, ressaltam que a declaração de abril/2002 foi assinada pelo sócio-gerente da Autuada, não podendo eles serem responsabilizados pelas informações prestadas no citado documento;

- já em relação aos DAPI's referentes aos meses de janeiro, março, maio e junho a dezembro de 1999, conquanto tenham sido assinados pelo Impugnante Marcos Antônio Dutra, não se constituem, segundo eles, motivo para estabelecer as suas co-responsabilidades, uma vez que a Sistema Contabilidade S/C Ltda., da qual são sócios, como prestadora de serviços, apenas teria repassado ao Fisco os dados enviados pela Autuada, efetivo contribuinte do ICMS e responsável pelo conteúdo substancial das informações transmitidas;

- os parágrafos 2º, item I e 3º do artigo 21 da Lei n.º 6.763/75 foram inseridos na legislação posteriormente à transmissão das DAPI relativas aos meses de janeiro, março, maio e junho a dezembro de 1999, deixando de fazer referência ao inciso XII do mesmo artigo, devendo ser aplicado o princípio da irretroatividade da lei fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- relativamente à irregularidade descrita no item 4 do Auto de Infração, entendem que quem pode ser pessoalmente responsabilizado é o sócio-gerente da Atacadista Vale do Sol, que assinou as DAPI's dos períodos de maio, julho e agosto de 2002, afirmando que até o momento, “desconheciam por completo as informações transmitidas ao Fisco através das supracitadas DAPI's.”;

- acrescentam não estar promovendo a sua defesa, neste caso, por entender que o crédito tributário correspondente estaria sendo exigido em outro Auto de Infração;

- não podem ser responsabilizados pelo encerramento irregular de atividades da Autuada, uma vez que a Contabilidade Sistema comunicou à repartição fazendária o término de sua prestação de serviços ao seu desaparecido cliente;

- a taxa SELIC não pode ser usada como índice de atualização do crédito tributário, entendendo, também, que as multas aplicadas são de caráter confiscatório;

- deve ser aplicado o princípio do “*in dubio pro reo*” para afirmar que o seu arrolamento na condição de Coobrigados deve ser considerado nulo.

Requerem, ao final, a procedência da Impugnação.

As taxas de expediente foram recolhidas conforme DAE's de fls. 148 e 385, respectivamente.

A Coobrigada Sistema Contabilidade S/C Ltda. apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 583/620, aduzindo, além das alegações apresentadas pelos Coobrigados Marcos Antônio Dutra e José Gilberto Guimarães, que os dispositivos legais que tratam da responsabilidade pessoal foram capitulados no Auto de Infração para justificar a sua inclusão no pólo da obrigação tributária. (fls. 592 e 593).

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 621.

O Fisco, em manifestação de fls. 830/852, refuta as alegações da defesa, alegando em síntese:

- a inclusão da Sistema Contabilidade e seus sócios responsáveis no pólo da obrigação tributária se deu, principalmente, com base nos artigos 21 e 207 da Lei n.º 6.763/75;

- a Autuada optou por ter um profissional de contabilidade alheio ao seu quadro de pessoal, responsável pelo fornecimento de todas informações econômico-financeiras devidas ao Fisco, por força de determinação legal, a quem cabia a escrituração dos seus livros fiscais, com observância do disposto no Regulamento do ICMS e na Lei n.º 6.763/75, e também da elaboração de demonstrativos de apuração do imposto, com suporte na escrituração regular de documentos fiscais idôneos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o artigo 171 do RICMS, que prevê a possibilidade de o contabilista (ou escritório) ter os livros fiscais do contribuinte sob sua guarda, para fins de escrituração e fornecimento de informações ao Fisco;

- a legislação, ao permitir a permanência dos livros fiscais em poder do contabilista, para fins de escrituração e fornecimento de informações ao Fisco, prevê as possibilidades de cassação dessa permissão, dentre elas se o contabilista praticar ou concorrer para a prática de procedimentos lesivos à Fazenda Pública;

- a Autuada, conforme Declaração Cadastral do Contabilista e Empresa Contábil (DCC) – cópias às fls. 171, 408 e 643, delegou poderes à Contabilidade Sistema para, em seu nome, escriturar livros fiscais e fornecer informações ao Fisco;

- a Autuada não iria, tendo contratado empresa de contabilidade, coligir e tratar os dados de sua escrita fiscal, em atendimento às disposições da legislação tributária, pois mesmo que os DAPI tenham sido emitidos eletronicamente, o seu preenchimento deve refletir os dados constantes dos livros fiscais escriturados pela empresa contábil, o que implica, no seu entender, na responsabilidade pessoal de seus sócios-gerentes;

- o DAPI é um espelho do Livro Registro de Apuração do ICMS, que resume os lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, e que a não existência de uma perfeita correspondência dos valores transportados indica a presença, “ou de erros materiais escusáveis, de natureza esporádica e geralmente de valores não significativos, passíveis de correção por autodenúncia, ou, como no caso em discussão, de erros reiterados, muitas vezes de valores vultosos, sempre em desfavor do Fisco, denotando atos praticados com dolo ou má-fé, com o propósito claro e cristalino de lesar o Erário”;

- foi a Sistema Contabilidade, por seus sócios responsáveis, que informou nos DAPI's, de maneira deliberada, valores divergentes dos constantes dos livros fiscais, resultando em falta de recolhimento de ICMS, além de ter cometido outras irregularidades;

- independente de ter havido dolo ou má-fé, como preceitua o artigo 207 do Código Tributário Nacional, é incontestável a participação dos Impugnantes em procedimento lesivo à Fazenda Pública e, por isto, respondem solidariamente pelo crédito tributário;

- tece comentário acerca dos aspectos regulamentares e doutrinários da profissão de contabilista com o intuito de justificar a responsabilidade criminal e tributária dos profissionais e empresas da área por atos lesivos à Fazenda Pública;

- os Impugnantes deixaram de comunicar ao Fisco Estadual várias irregularidades de que tinham conhecimento, tendo, mesmo, concorrido para a sua prática, ferindo não só a lei como também o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, aprovado pela Resolução CFC n.º 803/96;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita doutrina a respeito da função contábil nas empresas e sobre o mencionado Código de Ética Profissional do Contabilista, ressaltando a responsabilidade deste em relação aos atos de interesse do fisco praticados;

- há possibilidade do contabilista poder ser responsabilizado por possíveis prejuízos que causar no exercício profissional, por culpa ou dolo, afirmando que este pode inclusive ser condenado a indenizar o empresário que porventura prejudicar;

- transcreve comentário de autores sobre o livro Registro de Entradas e o livro de Apuração do ICMS e do IPI, reiterando que estes livros, incluindo o de Registro de Saídas, foram escriturados pela empresa Coobrigada, a quem coube a elaboração e entrega ao Fisco das DAPI's, o que, no seu entender, justifica a responsabilidade daquela, como a dos seus sócios, independentemente de tê-las assinado;

- os Impugnantes se enquadram nas situações previstas nos artigos 21, inciso XII e 207, § 1º, item 1, sendo solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado em razão de terem concorrido para o não recolhimento do ICMS devido pela Autuada;

- a Autuada, seus responsáveis e os Impugnantes já se encontram qualificados em Autos de Notícia Crime e faz referências a outras autuações lançadas pela Fazenda Pública Estadual em que esta esteve envolvida;

- procura demonstrar que havia também participação dos Coobrigados nas outras infrações cometidas pela Autuada e que foram objeto de autuação;

- a responsabilidade dos Impugnantes é solidária, nos termos do artigo 21, inciso XII, da Lei n.º 6.763/75, devendo ser mantidos na lide, mesmo se o tipo de responsabilidade apurada fosse subsidiária;

- os Impugnantes concorreram para as lesões sofridas pelo Erário;

- a Coobrigada Sistema Contabilidade recebeu da Autuada poderes para representá-la junto à Secretaria de Estado de Fazenda, fornecendo-lhe informações de natureza econômico-financeira e tributária, com base em escrituração de livros sob sua exclusiva responsabilidade, do que se infere que ela assumiu a condição de mandatária, preposta ou representante, sujeitando-se, com os seus responsáveis, às disposições contidas nos demais dispositivos legais elencados no Auto de Infração, que tratam da responsabilidade solidária;

- os Impugnantes, sócios da empresa de contabilidade, foram pessoalmente responsabilizados pelas irregularidades apontadas no Auto de Infração, caracterizadas como crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei n.º 8.137/90, respondendo com seus bens pessoais, juntamente com a pessoa jurídica que representam, pelos débitos fiscais representados pelos prejuízos causados à Fazenda Pública;

- Busca na doutrina argumentos para justificar a manutenção das pessoas físicas no pólo passivo da obrigação tributária em comento, discorrendo que estes são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsáveis pessoalmente pelos atos que praticarem com infração de disposição legal ou violação de qualquer cláusula estatutária, conforme preceitua o artigo 158 da Lei Federal 6.404/76;

- cita as decisões prolatadas nos Acórdãos n.º 16.519/04/3ª e n.º 16.116/03/1ª, referindo-se à inclusão de contabilista no pólo da obrigação, por escrituração irregular de livros fiscais, que o manteve no pólo passivo, como Coobrigado, pois restou evidenciado que os documentos fiscais foram reiteradamente escriturados com o objetivo de reduzir o ICMS a recolher;

- a Sistema Contabilidade S/C Ltda. e seus sócios foram responsáveis pela guarda e escrituração dos livros de Atacadista Vale do Sol Ltda. no período de maio de 1994 a março de 2004, sendo que as irregularidades descritas no Auto de Infração, que se lhes atribui responsabilidade solidária, foram cometidas no período de 1999 a 2002, o que torna improcedente, a alegação dos Impugnantes, sobre o término da prestação de seus serviços à Autuada;

- fala, sobre a localização dos livros e documentos fiscais, que os Impugnantes não comprovaram a sua entrega à Autuada, pois os protocolos de entrega de documentos (fls. 174/298, 411/535 e 646/771) não guardam relação com as irregularidades apontadas no Auto de Infração, além de apresentarem indícios de que seu item 18 foi acrescido “a posteriori”, tendo em vista a ausência de data e assinatura do suposto recebedor;

- não houve comprovação por parte dos Impugnantes que documentos tenham ficado retidos pela fiscalização, conforme alegado, nem comprovante de protocolo da denúncia espontânea de cópias às fls. 334, 571 e 806;

- os argumentos sobre a vigência do § 3º do artigo 21, da Lei n.º 6.763/75, com a redação dada pelo artigo 28 da Lei n.º 14.699/03, não são suficientes para ilidir as imputações, vez que dispositivo de redação idêntica vigorou no período de 01 de novembro de 1996 a 06 de agosto de 2003, acrescido pelo artigo 2º e vigência estabelecida pelo artigo. 8º, ambos da Lei n.º 12.423, de 27 de dezembro de 1996;

- quanto à taxa SELIC e ao caráter confiscatório das multas aplicadas, diz que não há como se manifestar, tendo em vista disposição contida no artigo 88, inciso I, da CLTA/MG;

- tece considerações acerca da solidariedade do encerramento irregular das atividades da Autuada.

- faz menção às decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, envolvendo a questão de contabilistas Coobrigados.

Requer a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 853 a 864, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

O lançamento ora discutido versa sobre as seguintes irregularidades atribuídas à empresa Atacadista Vale do Sol Ltda.:

1. Falta de apresentação do Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS do exercício de 1999;
2. Falta de registro de livros Registro de Entradas e Registro de Apuração de ICMS nos exercícios de 1999 a 2002;
3. Registro, em documentos destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valor de crédito de ICMS divergente e superior ao escriturado no Livro Registro de Entradas, que resultou em recolhimento a menor de ICMS;
4. Registro, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto (DAPI), de valores de crédito divergentes dos escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS), que resultou em recolhimento a menor de ICMS.

A inclusão neste Auto de Infração dos contabilistas, incluindo a empresa Sistema Contabilidade Ltda., como Coobrigados, se deu em função do encerramento irregular de atividades da Autuada e, tendo em vista o disposto no artigo 135, incisos II e III do Código Tributário Nacional; inciso XII e §§ 2º, item 1, e 3º, do artigo 21, e no artigo 207, Parágrafo Único, ambos da Lei nº 6.763/75.

Importante destacar que a Atacadista Vale do Sol Ltda. não compareceu aos presentes autos para se manifestar acerca do lançamento.

Inicialmente, em face dos argumentos apresentados pelos Impugnantes no que tange a responsabilidade pelos documentos fiscais, cabe esclarecer que, conforme telas do SICAF de fls. 88/96, a empresa de contabilidade e seus sócios, Coobrigados neste Auto de Infração, foram responsáveis pela guarda e escrituração dos livros da Autuada no período de maio de 1994 a março de 2004, sendo que as irregularidades descritas acima foram cometidas no período de 1999 a 2002.

Portanto, diante deste documentos (telas do SICAF) e da ausência de provas que atestassem sua impropriedade, devem ser desconsideradas as alegações dos Impugnantes sobre o suposto término da prestação de seus serviços à Autuada antes da data mencionada.

Leciona o Mestre Aliomar Baleeiro ( DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 11ª EDIÇÃO. ATUALIZADA POR MISABEL A. M. DERZI) aplicar-se o artigo 135 do Código Tributário Nacional, quando for o caso de exigir de terceiros o cumprimento da obrigação principal, se houver dolo no descumprimento do dever por parte daqueles.

A peculiaridade do artigo 135, de acordo com a Dra. Misabel, “está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prática, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses.”

A exegese de tal dispositivo dá suporte para inferir que apenas os Coobrigados, por terem dado causa à obrigação tributária, poderiam estar incluídos como sujeito passivo do crédito tributário em comento, o que descartaria, por conseguinte, a participação da Autuada nas infrações constatadas pelo Fisco. No entanto, não há como assegurar a veracidade de tal afirmativa sem o receio de cometer um grande equívoco, de onde se conclui que não se aplica ao caso este artigo do Código Tributário Nacional.

Entretanto, se tal inserção constituiu num equívoco, este não elide os efeitos do Auto de Infração em relação aos Coobrigados pois, concomitante ao dispositivo da Lei Federal, foi capitulado nele o artigo 21, incisos XII e §§ 2º, item 1, e 3º, da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

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

.....

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.

.....

§ 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:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

.....

§ 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.” (grifos nossos)

Nesta linha cabe ainda lembrar as normas estatuídas pelo artigo 207 da Lei n.º 6.763/75, também citado no lançamento em análise, *in verbis*:

“Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

.....”

Verifica-se que a lei mineira, como o artigo 135 do Código Tributário Nacional, também exige a configuração do dolo, ou da má-fé, para se poder enquadrar os contabilistas como sujeitos passivos da obrigação decorrente de seus atos, ainda que as infrações apuradas sejam pertinentes somente à escrituração fiscal.

Vale aqui mencionar o que dispõe o parágrafo único do artigo 1.177 do novo Código Civil, *in verbis*:

**“Seção III**

**Do Contabilista e Outros Auxiliares**

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se fossem por aquele:

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.” (grifos nossos)

A doutrina sobre o assunto assevera que o dolo, assim como a fraude, além da consciência e vontade na realização da conduta, também compreende, como elemento psicológico, o conhecimento de que o fato é juridicamente proibido.

Assim, a participação do contabilista nos fatos que resultaram em prejuízo para a Fazenda Pública deve ser analisada de uma maneira precisa, a fim de perceber se este assume a responsabilidade pelos ilícitos eventualmente consubstanciados por fatos cujos registros realiza na contabilidade da empresa.

Como mencionado, somente responderá o terceiro se agir com dolo, vale dizer, se prestar a orientação consciente de que a conduta por ele preconizada configura o ilícito penal, não bastando a culpa eventualmente configurada pela imperícia.

Não se configura o crime sem o dolo específico. “A supressão, ou redução do tributo, para configuração do crime, deve resultar da vontade do agente e não de erro, presente ou não a culpa.” Tal teoria, somada ao fato da relação dos contabilistas com a Autuada, justifica a inclusão destes e de sua empresa no pólo passivo deste Auto de Infração, pois as circunstâncias com que agiu a Autuada reclamam a participação dolosa dos agentes responsáveis por sua escrituração, sendo pouco provável que tenha havido no caso apenas imperícia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Restando nos autos a comprovação do descumprimento das obrigações de registrar e apresentar os livros fiscais solicitados pelo Fisco, e de incorreções nos lançamentos constantes dos DAPIs dos meses de janeiro, março, maio, julho a dezembro de 1999 e de abril, maio, julho e agosto de 2002, quando foram consignados nestes créditos de ICMS divergentes e superiores ao escriturado nos livros fiscais da Autuada, comprovado está o dolo do terceiro responsável pela escrituração fiscal e pela guarda de seus livros fiscais.

Há que se destacar que a escrituração da DAPI, era de exclusiva responsabilidade dos Coobrigados, pois conforme Declaração Cadastral do Contabilista e Empresa Contábil (DCC) de fl. 171, a Autuada delegou poderes à Contabilidade Sistema para que, em seu nome, escriturasse seus livros fiscais e fornecesse informações ao Fisco, passando esta a ter a obrigação de permanecer com estes em seu poder, nos exatos termos do artigo 171, inciso I, alínea "a", da Parte Geral do RICMS/96, que assim determina:

"Art. 171 - O contribuinte poderá, a critério do Chefe da repartição fazendária, entregar seus livros a contabilista, desde que:

I - o autorize, na Declaração Cadastral do Contabilista e Empresa Contábil (DCC), a:

a - permanecer com os livros fiscais em seu poder, para fins de escrituração e fornecimento de informações ao fisco;

b - tomar ciência, em seu nome, de qualquer ação fiscal que lhe diga respeito, inclusive de Auto de Infração (AI);

.....

§ 2º - A permissão poderá ser cassada, a qualquer tempo, inclusive quando o contabilista:

- 1) deixar de atualizar seus dados cadastrais;
- 2) dificultar por qualquer meio a ação do fisco;
- 3) praticar ou concorrer para a prática de procedimentos lesivos à Fazenda Pública;
- 4) devolver os livros e documentos fiscais ao contribuinte, antes de comunicar ao fisco;
- 5) deixar de comunicar o início ou o término da escrituração, em relação a qualquer contribuinte.

....."

Observa-se ainda que não houve nenhum distrato entre as partes, como se percebe dos autos, mesmo porque tal fato não foi comunicado à repartição fazendária, conforme preceitua o artigo 172 do Regulamento, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 172 - No caso de rompimento do contrato de prestação de serviço celebrado entre o contribuinte e o contabilista, ambos comunicarão o fato à repartição fazendária no prazo de 5 (cinco) dias, antes da devolução dos livros e documentos ao contribuinte.”

Soma-se a essas evidências o fato das irregularidades constatadas terem relação direta com atividade desenvolvida pelo contabilista, e de terem sido praticadas reiteradamente, reduzindo substancialmente o imposto a recolher.

Por todos estes fatos, consideramos correta a inclusão dos contabilistas no pólo passivo da obrigação tributária, pois restou evidenciado que os procedimentos realizados por estes em nome da Autuada.

Quanto ao mérito da autuação, os Impugnantes não trouxeram aos autos qualquer elemento que pudesse ilidir as acusações fiscais. Nem mesmo com relação à suposta denúncia espontânea não há, nos autos, o comprovante de que de fato protocolizou-se tal denúncia.

No que tange a denúncia espontânea, realmente único argumento claramente articulado quanto ao mérito, é importante deixar registrado o fato de que a mesma não tem data de entrega na Secretaria de Estado da Fazenda e portanto não surtindo os efeitos pleiteados pelos Impugnantes.

Este entendimento é corroborado por toda a doutrina. Citamos aqui a abordagem feita pelo ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado, que em sua obra “Comentário ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta sobre o tema:

*“A palavra denúncia geralmente é utilizada para dizer da comunicação que se faz a alguém, no mais das vezes uma autoridade, de ilícito cometido por terceiro. No art. 138 do Código, entretanto, ela tem significado diverso. É a comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente, do fato configurador da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativo, quando o valor do tributo dependa de apuração.*”

*A denúncia configura-se pela comunicação, feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.(...)”*

Assim fica evidente que a comunicação só se completa se houver conhecimento do fato a ser comunicado. A simples intenção de formalização de denúncia espontânea sem que a mesma seja entregue ao Fisco não pode surtir os efeitos desejados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação aos argumentos sobre a vigência do § 3º do artigo 21, da Lei n.º 6.763/75, com redação dada pelo artigo 28 da Lei n.º 14.699/2003, deve-se mencionar que dispositivo de redação idêntica vigorou no período de novembro de 1996 a agosto de 2003.

Quanto à ilegalidade da utilização da taxa SELIC, não obstante o disposto no citado artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, o artigo 226 da Lei n.º 6.763/75 estabelece a vinculação dos critérios adotados para a cobrança de juros moratórios e de correção de débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais.

Para disciplinar tal norma legal, o Secretário de Estado da Fazenda de Minas Gerais exarou a Resolução n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997, estabelecendo a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para cobrança e cálculo dos juros moratórios.

Cumprida ainda destacar que não há qualquer dúvida no trabalho fiscal que enseje a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional, como pleiteado pelos Impugnantes.

Por fim, resta afirmar que as exigências fiscais devem prevalecer, inclusive as Multas Isoladas, corretamente capituladas nos artigos 54, incisos II, VII e IX, e artigo 57 da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, indeferir a proposta do Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia de Interlocutório para juntada do comprovante de protocolo da denúncia espontânea. Vencidos o proponente e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que a deferiam. No mérito, por maioria de votos, julgou-se procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgava parcialmente procedente para excluir os Coobrigados do pólo passivo. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria de Oliveira Guimarães e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participou também do julgamento, o Conselheiro José Eymard Costa.

**Sala das Sessões, 23/02/05.**

**Aparecida Gontijo Sampaio  
Presidente/Revisora**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

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

Acórdão: 16.832/05/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário

Impugnação: 40.010113643-27(Coob.), 40.010113644-08 (Coob.),  
40.010113645-72 (Coob.)

Impugnantes: Marcos Antônio Dutra (Coob.), José Gilberto Guimarães (Coob.),  
Sistema Contabilidade S/C Ltda. (Coob.)

Autuada: Atacadista Vale do Sol Ltda.

Proc. S. Passivo: Joana Maria de Oliveira Guimarães/Outros (Coobrigados)

PTA/AI: 01.000144338-08

CPF: 356.624.506-25 (Coob/Marcos), 343.288.316-15 (Coob/José)

CNPJ: 21.946181/0001-13 (Coob/Sistema)

Origem: DF/ BH-1

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 04 irregularidades, pelo que se exige ICMS, MR e MI.

A primeira irregularidade trata da não apresentação do Livro Registro de Apuração do ICMS, no exercício de 1.999;

A segunda versa sobre falta de registro de livros fiscais;

A terceira irregularidade consiste na informação ao Fisco, via DAPI, de valores de crédito divergentes e superiores aos escriturados no Livro Registro de Entradas;

A quarta e última irregularidade trata de informação ao Fisco, via DAPI, de valores de crédito divergentes dos escriturados no RAICMS.

Ao proceder à lavratura do Auto de Infração, o Fisco entendeu como correta a inclusão dos Contadores da empresa Srs. Marcos Antônio Dutra e José Gilberto Guimarães, bem como da empresa de contabilidade Sistema Contabilidade S/C Ltda, de propriedade dos mesmos, como Coobrigados no pólo passivo da obrigação tributária.

O argumento da fiscalização para incluir os Coobrigados no pólo passivo da obrigação tributária foi de que os Coobrigados tiveram participação dolosa nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimentos ilegais adotados pela empresa Autuada, que redundaram na lavratura da presente peça fiscal.

Conforme determina a legislação vigente, para se eleger o contabilista como coobrigado, 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 dos Coobrigados. Ora, inadmissível tal procedimento, uma vez que o Fisco presumiu que os Coobrigados agiram daquela forma e o dolo, “data vênia”, 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.

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”.

Ademais, os Coobrigados noticiam em sua peça de defesa, que teriam protocolizado junto à SEF/MG competente documento comunicando o término de sua prestação de serviço para a empresa Autuada em 11/03/04, antes da lavratura da peça fiscal.

À vista do exposto, considerando a ausência de elementos comprobatórios no sentido de se entender como dolosa a conduta dos agente, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir do pólo passivo da obrigação tributária os Coobrigados Marcos Antônio Dutra, José Gilberto Guimarães e Sistema Contabilidade S/C Ltda.

**Sala das Sessões, 23/02/05**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Conselheiro**