

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.272/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000201228-35  
Impugnação: 40.010134893-81  
Impugnante: MMV Distribuidora de Materiais para Construção Ltda. - ME  
IE: 001007332.00-99  
Coobrigado: Adriana Kellen Ribeiro Marques Oliveira  
CPF: 009.183.216-03  
Proc. S. Passivo: Jésus Natalício de Souza/Outro(s)  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Infração caracterizada nos termos do art. 37, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR – DAPI/LIVROS FISCAIS.** Constatou-se que a Autuada consignou em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), valores de débito e de crédito divergentes dos escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS, resultando em recolhimento a menor do imposto. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso IX, alienas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente da entrada de produtos tributados pelo ICMS/ST, escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), gerando saldo devedor a pagar menor que o devido, e transmissão de DAPIs com valores fictícios, contendo saldo credor em todos os meses conferidos.

Foi efetuada a recomposição da conta gráfica, no período de janeiro/2008 a agosto/2008.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 54/62, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 80/88.

### ***DECISÃO***

#### **Do Mérito**

Conforme já mencionado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo da entrada de produtos tributados pelo ICMS/ST, que foi estornado pela Fiscalização, por meio da recomposição da conta gráfica, relativamente ao período de janeiro de 2008 a agosto de 2008.

Versa, também, sobre a escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), o que proporcionou um saldo devedor a pagar menor que o devido, e, ainda, sobre a transmissão de DAPIs com valores fictícios, contendo saldo credor em todas as declarações conferidas.

Em função dessas irregularidades, a Fiscalização estornou o crédito irregular, recompôs a conta gráfica e cobrou o ICMS devido, a multa de revalidação e as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” e art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização incluiu no polo passivo da obrigação tributária a Sra. Adriana Kellen Ribeiro Marques de Oliveira, contabilista da empresa autuada, com base no disposto no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante alega a decadência do crédito tributário ao argumento de que se aplica ao caso o disposto no art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o ICMS é um imposto cujo lançamento se dá por homologação e, sendo assim, o prazo para constituição do crédito tributário expira em cinco anos da ocorrência do fato gerador.

A Impugnante alega que foram exigidas multas de várias espécies que elevaram absurdamente o crédito tributário, beirando ao confisco, o que não pode ser admitido. Entende que deve ser aplicado o disposto no art. 112 do CTN, por ser mais benéfico a ela.

Quanto à multa aplicada em função dos valores incorretos informados na DAPI (art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75), acredita que o correto seria a utilização do inciso VII:

Art. 54. (...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

Além disso, diz que a referida multa já foi aplicada no AI nº 01.000201546-81, “ficando inócua a sua cobrança nesse Auto de Infração”.

De forma a insistir na inadequação das multas, alega, também, que a penalidade aplicada com base no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 não está correta, tendo em vista que, nos casos de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, deve ser observado o § 4º do citado artigo, a saber:

Art. 55.(...)

§ 4º Na hipótese de operação sujeita ao regime de substituição tributária na qual a mercadoria possa ser perfeitamente identificável, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto a recolher ao Estado, admitidos os créditos comprovados, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação.

Ressalta, ainda, que, como houve períodos sem cobrança de ICMS, deve ser aplicado o permissivo legal e realizada a recomposição da conta gráfica.

Em razão dos valores das multas aplicadas, entende a Impugnante que houve ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da razoabilidade.

Sem razão a Impugnante.

Inicialmente, a Autuada conclama pela decadência do lançamento, visto que o ICMS é um imposto por homologação. De fato, não há como negar essa característica do ICMS, uma vez que cabe ao contribuinte desse tributo apurar e recolher o valor devido, mesmo antes que qualquer ação administrativa aconteça. E, via de regra, os impostos classificados nesse tipo de lançamento, tem o início de seu prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Entretanto, no caso em discussão, deve-se enfatizar que a Autuada não só não promoveu o pagamento do ICMS devido, como adulterou documentos enviados ao Fisco (DAPIs), de forma burlar seu conta corrente e informar um saldo credor fictício. Isso posto não há o que homologar e o lançamento foi feito de ofício pela Fiscalização. Nessa situação, é cabível a regra de decadência prevista no art. 173, § 1º do CTN, ou seja, o direito de a autoridade administrativa constituir o crédito tributário encerra-se após 05 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sendo assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário da Impugnante, uma vez que a autuação refere-se ao período de janeiro a agosto de 2008. O prazo decadencial, que se iniciou em 01/01/2009, teria o encerramento em 31/12/2013. Todavia, o recebimento do AI se deu na data de 27/08/2013, antes do tempo legal previsto para findar o prazo decadencial.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Ainda sobre a aplicabilidade das multas, ressalta-se que não há que se cogitar em aplicar a Multa Isolada do art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75, ao invés da penalidade estabelecida no inciso IX do citado artigo, de forma a dar uma interpretação mais benigna à Autuada.

Ora, o art. 112 do CTN é claro: aplica-se a lei de forma mais branda quando houver dúvidas. Entretanto, no caso dos autos, não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato; quanto às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades aplicadas.

Diz o citado inciso IX do art. 54 da Lei nº 6.763, que consta no crédito tributário:

Art. 54. (...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais- por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Constatando-se que a Impugnante transmitiu, em todos os meses autuados, suas DAPIs com valores conflitantes com sua realidade comercial e financeira e, sendo a DAPI um documento que visa informar ao Fisco sobre a apuração do imposto do contribuinte, é líquido e certo que a penalidade apropriada é a indicada no Auto de Infração.

No tocante à alegação de duplicidade de aplicação dessa multa isolada, necessário se faz esclarecer que, o presente AI foi emitido para as irregularidades cometidas no período de janeiro a agosto de 2008. Já o AI nº 01.000201546-81 refere-se às irregularidades constatadas no período de setembro de 2008 a dezembro de 2012. A penalidade isolada foi aplicada em relação a cada período, não havendo duplicidade na cobrança da multa.

Quanto ao apelo da Impugnante para se aplicar a redução da Multa Isolada prevista no § 4º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ao invés da penalidade prevista no inciso XXVI do mesmo dispositivo legal, destaca-se mais um engano da Defesa: o do conceito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadoria perfeitamente identificável. Sobre esse assunto, já decidiu recentemente este CC/MG:

ACÓRDÃO: 20.777/13/3ª

“EQUIVOCA-SE A IMPUGNANTE EM RELAÇÃO AO ALCANCE DA EXPRESSÃO “PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEL”, CONSTANTE DO TEXTO DA NORMA. UMA MERCADORIA SOMENTE É CONSIDERADA PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEL QUANDO SEJA PASSÍVEL DE INDIVIDUALIZAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS MERCADORIAS DE MESMA NATUREZA. É O CASO, POR EXEMPLO, DE UM VEÍCULO AUTOMOTOR, QUE PODE SER INDIVIDUALIZADO EM FACE DO NÚMERO DO CHASSI, QUE É ÚNICO PARA CADA VEÍCULO, OU AINDA, NO CASO DE UMA MÁQUINA INDUSTRIAL IDENTIFICADA POR UM NÚMERO DE SÉRIE ÚNICO, QUE PERMITA DISTINGUI-LA, ESPECIFICANDO-A NO UNIVERSO DE TODAS AS DEMAIS MÁQUINAS IGUAIS A ELA.

PELO CONCEITO ADOTADO PELA IMPUGNANTE, BASTARIA QUE AS MERCADORIAS ESTIVESSEM ACOBERTADAS E DESCRITAS EM DOCUMENTO FISCAL PARA QUE FOSSEM CONSIDERADAS PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEIS. COMO EMITIR DOCUMENTO FISCAL DESCREVENDO AS MERCADORIAS É OBRIGAÇÃO QUE SE APLICA À CIRCULAÇÃO DE TODAS AS MERCADORIAS EM GERAL, QUE TODAS AS MERCADORIAS, DESDE UM PARAFUSO ATÉ UM AVIÃO, ENCAIXARIAM-SE NO CONCEITO DE “PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEL”, O QUE NÃO É VERDADEIRO.”

Isso posto e ponderando que o produto cimento não possui qualquer identificação que individualize as mercadorias comercializadas, não há que se cogitar a aplicação do limitador de valor previsto no citado § 4º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Noutra vertente de argumentação, a Impugnante requer a aplicação do permissivo legal e a recomposição da conta gráfica.

No que tange ao permissivo legal, a Lei nº 6.763/75 estabelece, em seu art. 53, o seguinte:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

5. de aproveitamento indevido de crédito;

Inferre-se da leitura desse dispositivo que não é cabível ao crédito tributário da Impugnante o benefício almejado, pois vê-se que a Autuada, dolosamente, indicou em suas DAPIs valores distintos daqueles por ela calculados, com claro intuito de não pagar o imposto. Para elucidar essa questão, cumpre comparar os Anexos 4 e 5 dos autos (fls. 41/44), que são cópias fiéis das DAPIs e do livro RAICMS emitidos no período autuado.

Por outro lado, também, a Impugnante não faz jus ao benefício por ter aproveitado indevidamente crédito de ICMS, conforme demonstrado no Anexo 1 (fls. 09/13).

No que tange a recomposição da conta gráfica, frise-se que o pedido é inócuo, pois, conforme se vê dos autos, a Fiscalização já recompôs a conta gráfica, de acordo com os demonstrativos de fls. 46.

Quanto à alegação de não cabimento da multa isolada, visto que o ICMS devido foi cobrado pela Fiscalização com acréscimo de juros e de multa de revalidação, ressalte-se que, segundo o que estabelece o art. 53 da Lei nº 6.363/75, a aplicação de uma multa não exclui a outra, tampouco a cobrança do imposto devido:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Enquanto a multa de revalidação é devida pelo descumprimento da obrigação principal, que é o pagamento do imposto no prazo e no modo correto, a multa isolada é aplicável pelo não cumprimento da obrigação acessória, que no caso em comento são duas, a saber:

- aproveitamento indevido do crédito de ICMS e,
- lançamento na DAPI de informações não condizentes com a realidade, de forma a não pagar o tributo devido.

Em relação à inclusão da contabilista, Sra. Adriana Kellen Ribeiro Marques Oliveira, como Coobrigada, reputa-se correta, tendo em vista o que dispõe o art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

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

(...)

§ 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.

Por fim, convém destacar que, em nenhum momento de sua peça defensiva, a Impugnante nega o cometimento das irregularidades. Ela se restringe a tecer comentários jurídicos e a combater a aplicação das penalidades, conforme visto anteriormente, sem apresentar, contudo, quaisquer argumentos e/ou provas que pudessem alterar ou mesmo cancelar o lançamento fiscal.

À vista disso, mantém-se o crédito tributário, por correto e legalmente amparado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Coobrigada. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente**

**Maria Vanessa Soares Nunes  
Relatora**

D

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

---

Acórdão:	21.272/14/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000201228-35	
Impugnação:	40.010134893-81	
Impugnante:	MMV Distribuidora de Materiais para Construção Ltda. - ME IE: 001007332.00-99	
Coobrigado:	Adriana Kellen Ribeiro Marques Oliveira CPF: 009.183.216-03	
Proc. S. Passivo:	Jésus Natalício de Souza/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Orias Batista Freitas, nos termos do art. 53 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.

Em relação à inclusão da Contabilista, Sra. Adriana Kellen Ribeiro Marques Oliveira, como Coobrigada, reputa-se incorreta, tendo em vista o que dispõe o art. 21, § 3º da lei nº 6.763/75:

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.

Vale aqui mencionar o disposto no parágrafo único do art. 1.177 do novo Código Civil:

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 o 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.

A responsabilidade pela escrituração é do contabilista, conforme preceitua o art. 1.182 do CC:

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

Cabe ainda referência ao art. 1.174 que assim estabelece:

Art. 1.174. As limitações contidas na outorga de poderes, para serem opostas a terceiros, dependem do arquivamento e averbação do instrumento no Registro Público de Empresas Mercantis, salvo se provado serem conhecidas da pessoa que tratou com o gerente.

Parágrafo único. Para o mesmo efeito e com idêntica ressalva, deve a modificação ou revogação do mandato ser arquivada e averbada no Registro Público de Empresas Mercantis.

A responsabilidade solidária do contabilista pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte decorrente dos atos ou omissões está prevista no CTN, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75;

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Preceitua o art. 124, II do CTN, que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”.

Nesse sentido, os ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art.124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II). As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos. Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário– 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária; não é espécie de sujeição passiva indireta; é apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

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 da Contabilista nos fatos que resultaram em prejuízo para a Fazenda Pública deve ser analisada de uma maneira precisa, a fim de aferir se houve responsabilidade pelos ilícitos consubstanciados por fatos realizados na contabilidade da empresa.

No caso em tela, verifica-se que as infrações constatadas no lançamento em questão quanto à divergência entre os valores constantes dos documentos fiscais e os valores constantes do documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, deixam dúvidas quanto à atuação profissional consciente da Contabilista arrolada como Coobrigada.

Verifica-se que não há indícios suficientes de ação/omissão dolosa e com má-fé da Contabilista, contribuindo para o não pagamento do imposto devido a Minas Gerais, também não há evidência de interesse comum, situações que não permitem enquadrá-la no precitado art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Nesse sentido, voto pela procedência do lançamento, e pela não responsabilização tributária da Contabilista, Sra. Adriana Kellen Ribeiro Marques Oliveira, como coobrigada.

**Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2014.**

**Orias Batista Freitas  
Conselheiro**