

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.772/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000433343-08  
Impugnação: 40.010140683-54, 40.010140707-23 (Coob.), 40.010141949-96 (Coob.), 40.010141950-71 (Coob.)  
Impugnante: Cereales Alimentos Ltda.  
IE: 001845092.00-51  
Amanda Bavuso Boneri (Coob.)  
CPF: 405.985.778-58  
Márcio Matias Boneri (Coob.)  
CPF: 054.435.308-01  
Sérgio da Silva Carvalho (Coob.)  
CPF: 494.904.516-49  
Coobrigado: Carlos Fellip Rabadan Braga  
CPF: 312.497.888-97  
Proc. S. Passivo: Kátia Rosa Machado de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos o poder de gerência do sócio, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - ELEIÇÃO ERRÔNEA - IMPOSSIBILIDADE DE SOLIDARIEDADE PARCIAL.** Imputação de responsabilidade, na condição de codevedor solidário, a pessoa que não figurava como sócio administrador em todo o período autuado. Tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional – art. 124 e art. 125 – incabível a sua manutenção no polo passivo da obrigação.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Imputação ao contabilista de responsabilidade pelo crédito tributário com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Não havendo prova nos autos de que agiu com dolo ou má-fé, deve o mesmo ser excluído do polo passivo da obrigação tributária.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO** - Constatado aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS, previsto no inciso XXVI do art. 75 do RICMS/02, tendo em vista que a Autuada não se enquadra no conceito de industrial “fabricante” do art. 222, § 3º,

do RICMS/02, requisito objetivo para utilização do crédito presumido em comento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR - DAPI/LIVROS FISCAIS.** Constatou-se que a Autuada consignou na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) valor do débito do imposto inferior ao destacado nos documentos fiscais que acobertaram as operações, resultando em recolhimento a menor do imposto. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS em decorrência das seguintes infrações:

1) - aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02, no período de 01/10/11 a 31/12/15, tendo em vista que a Autuada não se enquadraria na condição de industrial fabricante da mercadoria, nos termos da definição contida no art. 222, § 3º, do RICMS/02, requisito este exigido para fins de fruição do referido benefício fiscal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

2) - falta de informação na DAPI de débitos do imposto destacados em notas fiscais que acobertaram as operações realizadas pelo estabelecimento no período 01/01/14 a 28/02/14.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, foram incluídos originalmente como Coobrigados a Sra. Amanda Bavuso Boneri (sócia administradora) por todo o período autuado e o Sr. Carlos Fellip Rabadan (sócio administrador), no período de 01/10/11 a 14/05/13 (fls. 02/03 e 43).

Posteriormente, em sede de rerratificação do lançamento (fls. 170/171), também foram incluídos como Coobrigados o Sr. Márcio Matias Boneri (administrador por procuração) e o Sr. Sérgio da Silva Carvalho (contador da empresa), por todo o período autuado, com fulcro no art. 135, inciso II, do CTN c/c art. 21, inciso XII, § 2º, inciso I e § 3º, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada Amanda Bavuso Boneri apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conjunta às fls. 86/112, acompanhada dos documentos de fls. 113/164, no âmbito da qual argumentam, em síntese, o que se segue.

De início, afirmam que nunca houve qualquer simulação a respeito do funcionamento da empresa, já que a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) tinha ciência que a Autuada estava instalada em uma sala do imóvel onde funcionava o escritório de seu contador, que é primo do Sr. Márcio Matias, administrador por procuração. Acrescenta que também era fato conhecido que a empresa terceirizava toda a atividade de industrialização para estabelecimentos situados em São Paulo.

Pondera que na data em que o Fisco realizou a diligência de fls. 25/26 e encontrou o estabelecimento fechado, o escritório de contabilidade e a Autuada estavam em processo de mudança. O novo endereço do estabelecimento foi informado na Junta Comercial e só não o foi também ao Fisco em razão da suspensão de seu talonário de notas fiscais, implementado antes que pudesse ser informada à SEF/MG a modificação de endereço.

Aduz também que adquire matéria prima (trigo em grãos) de produtores e a envia, junto com as embalagens, para empresas situadas em São Paulo. O produto acabado fica armazenado nos industrializadores até o momento da venda, havendo seu retorno “presumido” para a Impugnante por meio de notas fiscais de remessa e retorno para beneficiamento. Salieta que todas essas etapas são acobertadas por documentos fiscais que foram devidamente entregues ao Fisco, os quais constam da mídia eletrônica de fls. 64/67 dos autos.

Isto posto, argumenta que tanto a legislação mineira quanto a legislação de regência dos tributos federais permitem o beneficiamento de produtos por terceiros, com retorno presumido, sendo essa, inclusive, causa de suspensão do imposto no estado de Minas Gerais, não sendo possível, a seu ver, descaracterizar uma indústria com base na análise literal do § 3º do art. 222 do RICMS/02, após cinco anos de funcionamento do estabelecimento. A propósito, cita jurisprudência do CC/MG no sentido da possibilidade de realização da industrialização em estabelecimentos de terceiros.

Quanto à segunda acusação fiscal, destaca que a existência de imposto destacado em nota fiscal e não informado na DAPI em janeiro e fevereiro de 2014 é um mero erro formal, passível de correção administrativa, devendo ser aproveitado o crédito presumido também nesse caso.

No tocante às penalidades cominadas, afirma que as multas de revalidação e isolada representam cerca de 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor do imposto, afigurando-se, no seu entendimento, como confiscatórias e inconstitucionais.

Requer também o cancelamento das multas e aplicação ao débito de juros simples a partir data da autuação e não da ocorrência do fato gerador, como exigido.

Com referência à responsabilização dos sócios da empresa, aduz que esta depende de comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, não decorrendo de mero inadimplemento das obrigações tributárias. Como, a seu ver,

não consta tal comprovação dos autos, entende que deve a Coobrigada Amanda Bavuso Boneri ser excluída do Auto de Infração.

Alternativamente, pugna-se pela substituição da referida sócia administradora pelo procurador da empresa, Sr. Márcio Matias, que dispõe de poderes ilimitados concedidos por procuração pública, datada do ano de 2011, por meio da qual administra, de fato, a empresa Autuada desde então.

Por fim, entende necessária a realização de prova pericial, cujos quesitos apresenta às fls. 114 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 120/121 dos autos.

### **Da Rerratificação do Crédito Tributário, dos Aditamentos à Impugnação e das Manifestações Fiscais**

Com base nos documentos apresentados pela Impugnante e também na declaração prestada pelo sócio único da empresa CEV Logística e Transportes Ltda (fls. 173), que prestava serviços de transporte das mercadorias industrializadas pela Autuada no município de São Paulo/SP, a Fiscalização lavrou o Termo de Rerratificação de Lançamento – 0527/2016 (fls. 170) para incluir como Coobrigados os Srs. Márcio Matias Boneri (administrador por procuração) e Sérgio da Silva Carvalho (contador da empresa).

Acrescenta ainda aos autos os documentos de fls. 171/216.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada, em conjunto com os Coobrigados, apresenta o Aditamento à Impugnação de fls. 227/258, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando que os documentos acostados na rerratificação, assim como os complementares solicitados pela Receita Estadual após a apresentação da primeira impugnação, corroboram os termos da defesa apresentada, comprovando a existência e o funcionamento da empresa.

Além disso, afirmam que o administrador (Sr. Márcio Matias Boneri) e o contador (Sr. Sérgio da Silva Carvalho) fizeram cumprir todas as obrigações da empresa junto à administração, como comprovam os documentos apresentados, razão pela qual não haveria amparo legal para a inclusão de ambos como Coobrigados pelo crédito tributário.

Em seguida, o Fisco se manifesta às fls. 278/294, refutando integralmente os argumentos dos envolvidos, inclusive quanto ao pedido de produção de prova pericial, solicitando, ao final, a procedência do lançamento.

Entretanto, uma vez que a manifestação fiscal trouxe novos elementos que ainda não constavam dos autos, foi reaberta vista aos envolvidos (fls. 300), nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), veiculado pelo Decreto nº 44.747/08.

Regularmente intimados, os Coobrigados aditam novamente a Impugnação às fls. 310/327, reiterando os argumentos anteriores e acrescentando, em suma, que a manifestação do Fisco faz afirmações contrárias e distorcidas a respeito de fatos

comprovados nos autos, ilações sem prova a respeito dos motivos que levaram à criação da empresa e nega a existência de diversos fatos comprovados documentalmente ao longo do Auto de Infração.

Pede a procedência da Impugnação.

Às fls. 334/339, o Fisco novamente se manifesta.

Reitera o conteúdo da manifestação anterior e refuta os argumentos trazidos pela Defesa.

Por fim, salienta que sua tese é bastante simples, consistindo em afirmar que uma empresa constituída em uma sala, ainda que possa ser considerada uma indústria, não satisfaz os pré-requisitos para utilização do crédito presumido do art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02.

Requer, portanto, a procedência do lançamento, com responsabilização de todos os Coobrigados.

#### **Do Parecer da Assessoria:**

A Assessoria do CC/MG emite Parecer às fls. 346/361 opinando, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a responsabilidade do contador pelo crédito tributário, por não restar comprovada nos autos a ocorrência de dolo ou má-fé, que tenham conduzido ao não recolhimento do tributo devido.

---

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar**

##### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 113/114, reiterados às fls. 254/255.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

A maior parte dos quesitos apresentados não guarda qualquer relação com a questão principal dos autos, qual seja, se a Autuada atende aos requisitos legais para aproveitamento do crédito presumido do art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02.

Somente os quesitos de nºs 6, 7, 9 e 10 cuidam de assunto pertinente com a questão em discussão. Contudo, a resposta a eles não demanda qualquer tipo de conhecimento técnico especializado de que não disponham as partes do processo, consoante a seguir demonstrado:

*“6) Uma empresa industrial, localizada no Território Mineiro, que terceiriza suas operações de industrialização, com outra empresa industrial, deixa de ser classificada como empresa industrial?”*

A discussão sobre o enquadramento ou não da Autuada como estabelecimento industrial, quando analisada à luz da acusação fiscal, mostra-se absolutamente irrelevante.

O que releva na questão em análise é que, ao terceirizar suas operações de industrialização para outro estabelecimento que não o seu próprio, fato incontroverso nos autos, a Autuada deixa de atender ao principal requisito para ser considerada industrial **FABRICANTE**, previsto no art. 222, § 3º, do RICMS/02, qual seja, **industrializar a mercadoria no seu próprio estabelecimento**:

**Art. 222.** Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

(...)

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

(...)

**§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput deste artigo.**

(Destacou-se)

Observe-se que o crédito presumido do art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02 aplica-se apenas ao industrial **FABRICANTE**:

**Art. 75.** Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXVI - ao estabelecimento **industrial fabricante**, nas saídas de farinha de trigo, inclusive de misturas pré-preparadas, de valor equivalente ao imposto devido, vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados com a operação;

(Destacou-se)

Dessa forma, independentemente da classificação a ser adotada pela Autuada (industrial ou não industrial), fato é que seu estabelecimento não é um industrial fabricante, não preenchendo os requisitos legais para usufruir o crédito presumido em comento.

*“7) Para uma empresa ser considerada industrial no território mineiro, segundo os autos, tem que industrializar “in loco” suas mercadorias. Esta afirmativa encontra amparo na legislação mineira? Em qual artigo? Ou trata-se de uma interpretação literal do art. 222, § 3º, do RICMS/02, feita pelo Fisco sem levar em conta outros artigos relacionados no mesmo regulamento?”*

Como já dito, é irrelevante para o deslinde da questão principal dos autos, determinar se o estabelecimento Autuado é classificado como industrial ou não industrial, posto que o aproveitamento do crédito presumido em comento demanda que o industrial seja o fabricante da mercadoria.

É questão incontroversa nos autos que a Autuada não industrializa as mercadorias em seu estabelecimento, não atendendo aos requisitos do art. 222, § 3º, do RICMS/02 para ser classificada como um **industrial fabricante**, um pré-requisito para a utilização do crédito presumido do art. 75, inciso XXVI, do mesmo regulamento.

Em oposição à pretensão da Impugnante, o art. 222, § 3º, transcrito, não comporta interpretação diversa da literal, pois conceitua de forma direta e objetiva o industrial fabricante, definindo-o como aquele que realiza a industrialização **em seu próprio estabelecimento**, condição não atendida pela Autuada, que funciona em uma sala, sem qualquer estrutura física de beneficiamento de trigo ou de armazenamento de insumos ou produtos acabados.

Não há como o Fisco “*levar em conta outros artigos relacionados no mesmo regulamento*”, na medida em que o RICMS/02 não possui outros dispositivos que definam industrial fabricante.

*“9) Há na legislação federal conceito de empresa industrial em que a desconsidere por fazer a terceirização da industrialização de suas mercadorias?”*

*10) O conceito de indústria e equipadas (sic) descrita na legislação do IPI, aplica-se ao caso em comento?”*

Nos termos do art. 196 do RICMS/02, a legislação federal somente se aplica à fiscalização do ICMS de forma subsidiária. Em outras palavras, apenas será utilizada nas lacunas, naquilo que não foi regulado pela legislação estadual, ou que o foi de forma insuficiente:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Entretanto, como já demonstrado, a legislação mineira define e conceitua de forma completa e objetiva o industrial fabricante, elemento central subjetivo apto a limitar a utilização do crédito presumido do art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02.

Dessa forma, não havendo lacuna a ser subsidiariamente preenchida na legislação estadual, inexistente a possibilidade de utilização da legislação federal.

Por fim, como restou demonstrado que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos já se encontram no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea "a", do RPTA:

**Art. 142.** A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

### Do Mérito

### Da Sujeição Passiva

Cumpre inicialmente esclarecer que os Coobrigados foram incluídos no polo passivo em razão da prática de atos com infração à lei, conforme previsão do art. 135, incisos II e III, do CTN c/c art. 21, inciso XII, § 2º, incisos I e II e § 3º, da Lei nº 6.763/75:

#### **CTN**

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

II - os **mandatários**, prepostos e empregados;

III - os **diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei nº 6.763/75

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;

II - O diretor, o administrador, o **sócio-gerente**, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

§ 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.

(Destacou-se)

Originalmente, foram incluídos como Coobrigados no crédito tributário a Sra. Amanda Bavuso Boneri (sócia administradora), por todo o período autuado e o Sr. Carlos Fellip Rabadan (sócio administrador), no período de 01/10/11 a 14/05/13 (fls. 02/03 e 24).

Posteriormente, em sede de rerratificação (fls. 170/171), também foram incluídos como Coobrigados o Sr. Márcio Matias Boneri (administrador por procuração) e o Sr. Sérgio da Silva Carvalho (contador da empresa), por todo o período autuado.

Saliente-se, que o art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02 não deixa margem a interpretações, afirmando textualmente que o benefício do crédito presumido nele descrito se aplica apenas ao **industrial fabricante**, o qual está conceituado no art. 222, § 3º, do RICMS/02 como aquele que realiza, **em seu próprio estabelecimento**, operações de industrialização.

Compulsando os autos, observa-se que a Autuada abriu sua filial mineira em uma pequena sala do município de Varginha/MG, pretendendo desde o princípio realizar todo o processo de industrialização em São Paulo, situação que ela própria confirma nos autos.

A operação que a Autuada afirma realizar, de adquirir insumos, enviá-los a uma terceira empresa situada no município de São Paulo (local onde também se localiza sua matriz), para industrialização e armazenagem do produto acabado até sua posterior venda aos adquirentes, não possui, em tese, nenhuma ilicitude, posto que não é vedada pela legislação.

Entretanto, considerando que a Autuada já possuía uma filial no mesmo município, que alega realizar as operações de industrialização e venda da farinha de trigo diretamente naquele estado, sem qualquer trânsito dos insumos e mercadorias pelo estado de Minas Gerais e, especialmente, que o estado de Minas Gerais praticamente não produz trigo, cultura que está maciçamente concentrada nos estados do Paraná e Rio Grande do Sul (mais próximos de São Paulo do que de Minas Gerais), resulta evidente que o intuito da abertura de uma filial em Minas Gerais, com estrutura composta apenas de uma sala, é se valer ilegalmente do crédito presumido em comento, o que de fato ocorreu.

Dessa forma, não há dúvidas de que os sócios administradores e o administrador por procuração da empresa, ao ignorarem os requisitos expressamente previstos na legislação para o aproveitamento do crédito presumido em comento, agiram em deliberada infração à lei, no intuito claro de suprimir ilegalmente o tributo devido a Minas Gerais, razão pela qual afigura-se correta, em princípio, a inclusão dos sócios no polo passivo da autuação, por solidariedade, nos termos do art. 135, incisos II e III, do CTN c/c art. 21, inciso XII, § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75.

Todavia, cabe um reparo no tocante à inclusão do Coobrigado Carlos Fellip Rabadan.

Conforme documentos de fls. 02/03 e 24 dos autos, referido sócio administrador responde apenas no período de 01/10/11 a 14/05/13, não sendo possível, portanto, que lhe seja atribuída a responsabilidade solidária por crédito tributário relativo a períodos estranhos à sua gestão.

Com efeito, tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional, notadamente no tocante aos seus efeitos (de que trata o art. 125 do CTN), sabe-se que cada um dos codevedores solidários responde pela integralidade do crédito tributário, sendo dado ao sujeito ativo da obrigação exigir a totalidade do referido crédito de qualquer deles, indistintamente e sem benefício de ordem.

Embora seja dado ao legislador dispor de modo diverso, conforme se depreende da ressalva constante na parte inicial do *caput* do art. 125 do CTN, é sabido que tal faculdade não foi exercida na legislação do estado de Minas Gerais, fato este que remete a disciplina normativa do instituto da solidariedade, para efeitos da legislação mineira, aos preceitos constantes do retrocitado art. 125 do CTN, no âmbito do qual não se cogita de “solidariedade parcial”.

Em outras palavras, relativamente a um lançamento (Auto de Infração) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, **como codevedor solidário**, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito

tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.

Confira-se, a propósito, a lição de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, v. 4, pag. 265-266), in verbis:

“No sentido jurídico, a solidariedade, igualmente, configura a consolidação em unidade de um vínculo jurídico diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que **somente se possa cumprir por inteiro, ou in solidum.**

Por essa razão, juridicamente, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito, ou de uma obrigação, que **não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade.**”

(Grifou-se)

Ainda em sede doutrinária, a propósito dos comentários ao instituto da solidariedade tributária instituída pelo CTN, preleciona Luciano Amaro (Direito tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 15ª edição, pag. 314), no mesmo sentido:

“Cuida-se aí da solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira. (Grifou-se)

Deste entendimento também não discrepa a jurisprudência dominante, conforme se pode verificar no excerto abaixo transcrito do ERESp 446.955/SC, julgado pela 1ª Seção do STJ – relator Min. Luiz Fux:

“O ARTIGO 124, DO CODEX TRIBUTÁRIO, AO TRATAR DA SOLIDARIEDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA, FIXA QUE A MESMA NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM (PARÁGRAFO ÚNICO) QUANDO SE ESTABELEÇA ENTRE AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (INCISO I) E ENTRE AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (INCISO II), O QUE IMPORTA EM EVIDENTE TAUTOLOGIA, UMA VEZ QUE A INAPLICABILIDADE DO BENEFICÍUM EXCUSSIONIS DECORRE DA ESSÊNCIA DO INSTITUTO EM TELA. DEVERAS, NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA, DESSUME-SE A UNICIDADE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SEU PÓLO PASSIVO, AUTORIZANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA A DIRECIONAR-SE CONTRA QUALQUER DOS CO-OBRIGADOS (CONTRIBUINTES ENTRE SI, RESPONSÁVEIS ENTRE SI, OU CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL). NESTES CASOS, QUALQUER UM DOS SUJEITOS PASSIVOS ELENCADOS NA NORMA RESPONDEM IN TOTUM ET TOTALITER PELA DÍVIDA INTEGRAL.”  
(GRIFOU-SE)

Assim sendo, resultando incontroverso que o Coobrigado Carlos Fellip Rabadan figurou na condição de sócio administrador apenas durante o período de 01/10/11 a 14/05/13, incabível sua responsabilização por todo o crédito tributário

exigido, tal como efetuado pela Fiscalização ao inseri-lo, como codevedor solidário, no polo passivo da obrigação.

Por outro lado, o pleito de exclusão da sócia administradora Amanda Bavuso Boneri, em razão da inclusão do administrador por procuração, Márcio Matias, numa tentativa de “substituição de responsabilidades”, não encontra respaldo na legislação, posto que a responsabilidade nesse caso não é subsidiária, mas sim solidária, comum a todos os envolvidos na infração tributária.

Na condição de sócia administradora, a Sra. Amanda Bavuso Boneri participou do processo de abertura da filial mineira, assinando diversos documentos de interesse da empresa (fls. 144, 145, 214), além de conceder procuração com amplos poderes ao Sr. Márcio Matias para administrar a empresa (fls. 161/163), o que denota participação ativa, de forma direta ou indireta, no resultado obtido, qual seja, a supressão ilegal do tributo devido a Minas Gerais, razão pela qual deve ser mantida no polo passivo da autuação.

Lado outro, o modelo de negócio descrito pela Impugnante como sendo o realizado (industrialização e venda à partir de estabelecimentos de terceiros), pelo menos em tese, não se mostra ilícito, posto que não proibido pela legislação, a qual veda apenas o aproveitamento do crédito presumido àquele que não é o industrial fabricante.

Consequentemente, não se vislumbra irregularidade no fato de o contador sublocar parte do imóvel para instalação do escritório/estabelecimento da Autuada em Minas Gerais, questão levantada pelo Fisco na fundamentação do Auto de Infração.

É cediço que a responsabilidade solidária do contador pelo crédito tributário tem natureza mais restrita do que aquela imposta pelo CTN aos sócios e administradores da empresa. Estes últimos, ao contrário daquele, participam do dia a dia da empresa e têm maior vinculação objetiva à dinâmica cotidiana e ao resultado de suas operações, razão pela qual lhes foi imputado um nível maior de responsabilização pelas infrações à legislação tributária.

A responsabilidade pessoal do contador está prevista no art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75 e restringe-se às situações em que o imposto devido não tenha sido recolhido por ato por ele praticado com **dolo ou má-fé**:

**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**.

(Destacou-se)

A imposição de coobrigação tributária ao contador demanda prova inequívoca de sua participação consciente na prática de infração à legislação tributária, consubstanciada no dolo ou má-fé que tenham conduzido diretamente ao não recolhimento do imposto devido.

Considerando que não restam comprovados nos autos tais elementos, impõe-se a exclusão do contador Sérgio da Silva Carvalho do polo passivo da autuação.

Passando à análise do **mérito propriamente dito**, conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes infrações:

- aproveitamento indevido do crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02, no período de 01/10/11 a 31/12/15, tendo em vista que a Autuada não preenche o requisito legal para o aproveitamento, qual seja, ser o industrial fabricante da mercadoria, nos termos da definição contida no art. 222, § 3º, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- falta de informação na DAPI de débitos do imposto destacados em Notas Fiscais que acobertaram as operações realizadas pelo estabelecimento no período 01/01/14 a 28/02/14, o que resultou em recolhimento a menor do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Não obstante as impugnações e as manifestações fiscais adentrarem em diversas controvérsias a respeito de assuntos como (1) a existência efetiva da empresa Autuada, (2) a existência e a regularidade formal e material das operações de remessa para industrialização e venda posterior, (3) quais seriam os motivos e os beneficiários da abertura da filial da impugnante em Minas Gerais, dentre outros, fato é que as duas acusações fiscais baseiam-se em elementos incontrovertidos nos autos, que passam ao largo de tais discussões.

Como já dito anteriormente, o requisito legal objetivo para que uma empresa possa se utilizar do crédito presumido de 100% (cem por cento) do valor do imposto nas saídas de farinha de trigo, concedido pelo art. 75, inciso XXVI, do RICMS/02, é que o beneficiário seja o **industrial fabricante** das mercadorias, entendido como tal aquele que industrializa a mercadoria **no seu próprio estabelecimento**, como consta do art. 222, § 3º, do RICMS/02, já transcrito.

Ao descrever sua operação às fls. 90 dos autos, a própria Impugnante afirma que “...a impugnante adquire a matéria prima (trigo em grãos) de produtos rurais dos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná e Rio de Janeiro e as envia para as empresas Albras Alimentos Brasileiros Ltda. e Angasil Comércio de Representação e Transportes Ltda. e excepcionalmente para outras, para que seja feito o beneficiamento. As embalagens também são encaminhadas para as mencionadas empresas”.

Dessa forma, resta incontrovertido que a Impugnante não é o industrial fabricante das mercadorias, não fazendo jus ao crédito presumido em comento, razão pela qual mostra-se correto o trabalho de estorno realizado pelo Fisco.

No que tange à divergência entre o total de débitos informados na DAPI e aqueles destacados nos documentos fiscais que acobertaram a operação, observa-se que

a Autuada reconhece a infração às fls. 105, quando afirma que “*Embora tenha ocorrido um erro material na entrega das DAPIS referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2014, passível de correção administrativa, os valores destacados nas notas fiscais emitidas enquadram-se no mesmo caso daquelas previstas no item I...*”.

Os chamados “erros materiais na entrega das DAPIS”, aqui representados pela ausência de inclusão de parte dos débitos de janeiro e fevereiro de 2014 nos arquivos eletrônicos enviados ao Fisco, de fato podem ser corrigidos administrativamente, mediante denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, nos termos do art. 138, *caput*, do CTN. Contudo, o parágrafo único do mesmo dispositivo retira essa faculdade do Contribuinte quando iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Observe-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea da infração**, acompanhada, se for o caso, do **pagamento do tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea** a denúncia apresentada após o **início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização**, relacionados com a infração.

(Destacou-se)

O art. 210 da Lei nº 6.763/75 reproduz, na legislação interna do estado de Minas Gerais, as mesmas determinações:

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Assim, em tendo sido iniciado o procedimento de fiscalização, o qual culminou na lavratura do presente Auto de Infração, não há que se falar em correção administrativa de erro material, mas sim em lançamento de ofício por erro/inexatidão em declaração obrigatória referente ao elemento quantitativo do fato gerador de tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS), nos termos do art. 149, incisos IV e V c/c art. 150, *caput*, ambos do CTN:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer **elemento definido na legislação** tributária como sendo **de declaração obrigatória**;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, **no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte**;

(...)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(Destacou-se)

Dessa forma, sem razão a Impugnante, restando corretas as exigências fiscais.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (reproduzida no art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA

POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Ademais, não procede a afirmação da Impugnante de que as sanções aplicadas giram “em torno de 250% (duzentos e cinquenta por cento)” do valor do imposto.

O demonstrativo do crédito tributário de fls. 07 apresenta os valores do crédito tributário discriminado por rubricas, donde se vê que as penalidades representam exatamente 100,08% (cem inteiros e oito centésimos por cento) do valor do imposto, estando inclusive em consonância com o pleito da Autuada, fundado na jurisprudência recente do STF transcrita parcialmente às fls. 249 dos autos, no sentido de limitar as multas a um percentual máximo de 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Por fim, no que tange ao pedido de aplicação de juros simples ao débito a partir data da autuação e não da ocorrência do fato gerador, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

As incidências de correção monetária e juros nos débitos tributários estão previstas, respectivamente, nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75:

**Lei nº 6.763/75**

**Art. 127.** Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

**Art. 226.** Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

O art. 2º da Resolução nº 2.880/97 determina que os juros de mora incidirão tanto sobre o tributo quanto sobre as multas, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento. No caso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específico da multa isolada, o mês de vencimento é aquele em que houve a notificação da lavratura do Auto de Infração:

### **Resolução nº 2.880/97**

**Art. 2º** Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Considerando que o Auto de Infração seguiu fielmente tais preceitos, conclui-se que o pleito da Impugnante não encontra respaldo na legislação, restando correto o cálculo dos juros de mora e correção monetária incidentes sobre o crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a responsabilidade, pelo crédito tributário, dos Coobrigados Carlos Fellip Rabadan e Sérgio da Silva Carvalho. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 31 de outubro de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Relator**

M