

Acórdão: 23.346/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001114512-46  
Impugnação: 40.010146677-11  
Impugnante: Tropical Distribuidora de Bebidas Ltda.  
IE: 461364857.01-35  
Coobrigado: Reinaldo Cesar Silveira  
CPF: 940.553.606-06  
Origem: DF/Ubá

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÀRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Saliencia-se que para as saídas desacobertas, exigiu-se apenas a referida multa isolada.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente aos exercícios fechados de 2015, 2016 e 2017, da ocorrência de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS/ST sobre as entradas desacobertas, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Para as saídas desacobertas, exigiu-se somente a referida multa isolada.

O sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, pelos atos praticados por ele, resultando no descumprimento de obrigações principal e acessória relativas ao ICMS, nos termos do

art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 12/16, acompanhada dos documentos de fls. 17/34, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 36/45.

Em 11/04/19, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG exara Despacho Interlocutório (fls. 48) para que a Autuada “*demonstre e comprove documentalmente: 1) as discrepâncias de unidades de medidas que alega existir, vinculando-as aos respectivos Registro 0220 – Fatores de Conversão de Unidades, bem como os reflexos nas irregularidades apontadas na acusação fiscal e 2) as alterações de código de produtos que alega existir e os respectivos registros efetuados em sua escrituração, bem como os reflexos nas irregularidades apontadas na acusação fiscal. Em seguida, vista à Fiscalização*”

Em 09/05/19, a Autuada faz juntar planilha com relação de alguns produtos, código atribuídos e respectivo fator de conversão (fls. 52/54).

A Fiscalização, após análise da documentação juntada, manifesta-se às fls. 56/58, aponta que foi juntada uma tabela sem correlação com as alegadas discrepâncias, sem demonstração nem comprovação de eventuais equívocos em unidades de medidas ou códigos. Ao final pugna pela procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, que teria se baseado em arquivos eletrônicos inconsistentes.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, vício no lançamento.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente aos exercícios

fechados de 2015, 2016 e 2017, da ocorrência de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

O sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, pelos atos praticados por ele, resultando no descumprimento de obrigações principal e acessória relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Para execução do levantamento quantitativo, foram utilizadas as informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte. Portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º (100% do valor ICMS devido), e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de saída desacoberta de documento fiscal, houve exigência somente da citada multa isolada, uma vez que, para mercadorias sujeitas à substituição tributária, considera-se que o imposto é recolhido na entrada.

Ressalte-se que, originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário. Entretanto, se esse imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento do imposto não pago, como no caso dos autos em que se constatou a entrada e o estoque de mercadoria sujeita à substituição tributária sem documentação fiscal, portanto sem o recolhimento do ICMS/ST devido.

Dessa forma, o imposto devido por substituição tributária nas operações objeto de autuação está sendo exigido da Autuada, na qualidade de responsável solidária, por ter recebido e também estocado a mercadoria sem documento fiscal e, por consequência, sem a necessária retenção e recolhimento do imposto devido.

Ressalta-se que houve exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 nas ocorrências de saída desacoberta de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Por meio da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

$$\underline{\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}}$$

Trata o LEQFID de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194, inciso III, do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre à emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal.

Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo contribuinte pressupõe-se que houve saída desacoberta de documentação fiscal.

Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento de cada item, quando é apresentado o resumo.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções. Entretanto, isso não ocorreu.

A Impugnante alega, em sua peça de defesa, que haveria falhas (duplicidade) nos códigos de produtos e diferenças nas unidades de medidas, implicando em falsas conclusões do quantitativo.

Contudo, a Defesa não traz qualquer documento que possa comprovar o alegado, sendo que, reiterando, o levantamento quantitativo somente pode ser contraditado mediante provas objetivas que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito.

A Câmara até oportunizou, por meio de despacho interlocutório, a demonstração e comprovação das alegadas inconsistências, mas o contribuinte não conseguiu apontar erros ou inconsistências no levantamento.

Destaca-se que a Impugnante detém todo o material necessário para comprovar suas argumentações, quando, por exemplo, afirma que o Fisco utilizou, no levantamento quantitativo, dados incorretos de código e unidade de medida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe à Impugnante refutar objetivamente os elementos trazidos aos autos pelo Fisco, o que não ocorreu. Pelo contrário, observa-se que a Defesa limitou-se a discussões vagas e genéricas, sem contrapor objetivamente os dados constantes do lançamento.

Dessa forma, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais, destacando que a impugnação apresentada pela Defesa, ao citar apenas alegações desacompanhadas de qualquer prova documental, mostra-se meramente protelatória.

No que tange à Multa Isolada aplicada, registra-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória e foi exigida nos termos da legislação no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, com fulcro no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacompanhada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo 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, a saber:

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;

(...)

Cabe aqui destacar que o sócio-administrador foi incluído como Coobrigado, pois é pessoalmente responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e do art. 135, inciso III do CTN. Examine-se:

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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:

(...)

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.

(...)

Lei Federal nº 5.172/66 - 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:

(...)

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

(...)

Dessa forma, quando existe infração à lei tributária, há responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, administradores, diretores, dentre outros, na dicção do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) que tem o mesmo alcance do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que ele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Desse modo, responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é aquele que participa das deliberações e dos negócios da empresa.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Restou provado nos autos que o contribuinte não apurou e não recolheu o imposto que deveria ter recolhido em razão das saídas, entradas e do estoque de mercadorias desacobertos. Ou seja, o Fisco demonstrou claramente nos autos que a prática de atos com infração de lei, quais sejam, a falta de apuração e recolhimento do imposto e, conseqüentemente, a falta de emissão e de escrituração das notas fiscais.

Portanto, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, está correta a eleição do sócio-administrador como coobrigado para compor o polo passivo da obrigação tributária.

Por fim, observa-se que restou devidamente comprovada a infração cometida pela Autuada e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para adequar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Vencida também, em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que, além da adequação da multa de revalidação, excluía, ainda, o Coobrigado sócio-administrador do polo passivo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 25 de julho de 2019.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

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

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

---

Acórdão: 23.346/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001114512-46  
Impugnação: 40.010146677-11  
Impugnante: Tropical Distribuidora de Bebidas Ltda  
IE: 461364857.01-35  
Coobrigado: Reinaldo Cesar Silveira  
CPF: 940.553.606-06  
Origem: DF/Ubá

---

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

O primeiro ponto a ser tratado diz respeito à Multa de Revalidação aplicada ao caso.

O caso em comento exigiu do contribuinte ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o disposto no § 2º do mesmo artigo, da citada lei. Para as saídas desacobertadas, exigiu-se somente a referida multa isolada.

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar dos dois incisos, conforme abaixo:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS/ST nas operações realizadas pelos contribuintes a título de remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro, em razão da composição da base de cálculo a menor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade ao contribuinte pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributária brasileiro.

O princípio da legalidade uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao Estado e a seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio Estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infralegais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao Estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações,

inclusive com o próprio Estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(...) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providencias instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor.

Ainda, há de se considerar o artigo 112, do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Da norma extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e cominam penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 112, do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da redução da base de cálculo, conforme disposição da lei tributária mineira.

No caso em comento, é inaplicável a majoração da multa de revalidação.

O segundo ponto a ser tratado diz respeito à responsabilidade do sócio-administrador incluído no polo passivo da obrigação tributária.

O sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, pelos atos praticados por ele, resultando no descumprimento de obrigações principal e acessória relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Nessa questão, a controvérsia versa sobre a inclusão do sócio como coobrigado na exação tributária em questão, embasada pelo art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A figura da responsabilidade tributária de terceiros é prevista nos arts. 134 e 135, ambos do Código Tributário Nacional, que conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, “denunciam, com força e expressividade, o timbre sancionatório que vimos salientando”.

O art. 134 é aplicável às hipóteses de responsabilização solidária nos casos em que não for possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Trata-se, portanto, de hipótese de responsabilidade subsidiária a partir da constatação objetiva do inadimplemento da obrigação tributária, dispensando qualquer juízo de caráter subjetivo. Desse modo, realizado o lançamento do tributo com base apenas em tal dispositivo, não é possível inferir qualquer conclusão a respeito da existência do dolo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o art. 135, dispõe as hipóteses de responsabilidade pessoal das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Especialmente no que diz respeito ao inciso III, tais hipóteses normativas demandam digressão probatória pela administração pública, a quem incumbe a apresentação de provas, quando do lançamento tributário, da existência efetiva de tais pressupostos fáticos capazes de justificar a responsabilização pessoal de algum sócio ou administrador.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ERRO MATERIAL - ACOLHIMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE - LEI 8.620/93, ART. 13 - CTN, ART. 135, III - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO (RESP 717.717/SP). CONSTATADA A EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO EMBARGADO, HÁ QUE SE ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ESTE TRIBUNAL FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE **OS SÓCIO-GERENTES SÃO RESPONSÁVEIS, POR SUBSTITUIÇÃO, PELOS CRÉDITOS REFERENTES A OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DA PRÁTICA DE ATO OU FATO EVADO DE EXCESSO DE PODERES OU COM INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN, PORÉM, DEPENDENTE DE COMPROVAÇÃO.** POR ISSO, O SIMPLES INADIMPLENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO LEGAL. EM SE TRATANDO DE DÉBITOS COM A SEGURIDADE SOCIAL, O REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA PARA OS SÓCIOS DA EMPRESA EXECUTADA DEPENDE, TAMBÉM, DA OBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO ART. 135, III, DO CTN. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM, CONTUDO, ALTERAR A CONCLUSÃO DO JULGAMENTO.' (RESP. Nº 7204077/SP, T2., REL.MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ DE 11-04-2006, P. 242 - DOC. 57).

Destaca-se que a regra limita apenas às obrigações tributárias diretamente decorrentes de atos praticados pelos sócios ou administradores, sendo que a existência de qualquer ilegalidade por si só não autoriza a responsabilidade pessoal genérica.

Isso porque devemos conservar, na esfera tributária, a legalidade estrita, visto que a prática de ilícitos estranhos à realização dos fatos geradores e/ou à eventual supressão de recolhimento dos tributos não permitem que sócios e administradores sejam incluídos no polo passivo da obrigação tributária, considerando especialmente as vias de direito existentes para que esse caminho seja realizado.

Nesse sentido, deve a configuração e inclusão dos sócios e/ou administradores no polo passivo da exação tributária obedecer, de forma estrita, aos requisitos trazidos pela regra supracitada: excesso de poderes, infração à lei ou infração de contrato social ou estatutos.

Quanto ao excesso de poderes, entende-se que atua dessa forma quem age fora do seu âmbito interno, operacional, de competência, que pode ser delimitado pelos atos constitutivos da pessoa jurídica ou por diretrizes internas.

Assim, não pode ser responsabilizado aquele que, exercendo regularmente suas responsabilidades gerenciais, toma decisões que levam, eventualmente, à supressão de recolhimentos de tributos sem que haja infração à lei ou do contrato social ou estatutos, salvo prova em contrário apresentada pelo fisco, seja de qual esfera for.

Já quanto à infração à lei, trata-se aqui de infração subjetiva, dolosa, de algum dever legal relacionado diretamente à obrigação tributária principal, e entende nesse sentido o Professor Sacha Calmon:

“Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente da lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, mas subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervieram e pelas omissões de que foram responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.”<sup>1</sup>

Não basta, portanto, que se verifique a existência de alguma ilegalidade, mas de uma ilegalidade dolosamente relacionada ao inadimplemento da obrigação tributária principal. Nesse sentido é também a lição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>:

É importante considerar que a qualidade de sócio, por si só, não põe a pessoa em posição de poder colaborar decisivamente para assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias da empresa, o que só lhe compete quando se reveste também na

<sup>1</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 641.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 188.

condição de diretor. Ainda assim, o que pode o sócio-diretor fazer é agir com diligência e correção, cumprindo as leis tributárias.

Inclusive, essa é a razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça já formulou a Súmula 430:

“O INADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA SOCIEDADE NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE.”

Importa destacar que o simples inadimplemento não configura ato ilícito havendo a necessidade de expressa indicação de motivos e provas que sustentem a responsabilização dos sócios. Exemplo deste entendimento são os Recursos Especiais julgados pela Primeira e Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE. 1. PARA QUE SE VIABILIZE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO É INDISPENSÁVEL QUE A RESPECTIVA PÊTIÇÃO DESCREVA, COMO CAUSA PARA REDIRECIONAR, UMA DAS SITUAÇÕES CARACTERIZADORAS DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO PELA DÍVIDA DO EXECUTADO. PODE-SE ADMITIR QUE A EFETIVA CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE E A PRODUÇÃO DA RESPECTIVA PROVA VENHAM COMPOR O OBJETO DE EMBARGOS DO NOVO EXECUTADO. O QUE NÃO SE ADMITE - E ENSEJA DESDE LOGO O INDEFERIMENTO DA PRETENSÃO - É QUE O REDIRECIONAMENTO TENHA COMO CAUSA DE PEDIR UMA SITUAÇÃO QUE, NEM EM TESE, ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO REQUERIDO. 2. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STJ, A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E A INEXISTÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS NO PATRIMÔNIO DA DEVEDORA (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA) NÃO CONFIGURAM, POR SI SÓS, NEM EM TESE, SITUAÇÕES QUE ACARRETAM A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS 3. A OFENSA À LEI, QUE PODE ENSEJAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN, É A QUE TEM RELAÇÃO DIRETA COM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DA EXECUÇÃO. NÃO SE ENQUADRA NESTA HIPÓTESE O DESCUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL DO ADMINISTRADOR DE REQUERER A AUTOFALÊNCIA (ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 7661/45). 4. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.<sup>3</sup>

No que diz respeito a infração de contrato social ou estatutos, referem-se às demais formas de violações das disposições constitutivas – que não pelo excesso de poderes, relativas, por exemplo, ao objeto social.

Nesse sentido, caso dolosamente o sócio ou administrador permita ou ordene o exercício de atividades estranhas ao objeto social de modo a criar obrigações

<sup>3</sup> PARANÁ. REsp 513555/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.09.2003, DJ 06.10.2003 p. 218.

tributárias que vierem a ser inadimplidas, poderá ser pessoal responsável, desde que devidamente comprovada sua conduta.

O art. 135 do CTN dispõe que os sócios são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Deixa claro Aliomar Baleeiro<sup>4</sup>, afirmando que *o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, mandato, contrato social ou estatuto, torna-se, no lugar do contribuinte o único responsável pelas obrigações decorrentes daquela infração, por ter agido contra os interesses do próprio contribuinte.*

Em suma, não basta o terceiro ser sócio da sociedade devedora para que seus bens particulares possam ser executados em prol da Fazenda, é necessário que essa pessoa tenha praticado atos de administração dentro da sociedade, ou seja, o sócio tem que ter efetivamente agido nos comandos e administração da sociedade. O segundo ponto é ter o sócio agido com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Com a ocorrência dessas hipóteses e a devida apuração e comprovação de que esse agiu com dolo e má-fé, será o sócio de fato responsabilizado.

Consolida-se, no respectivo entendimento, a aplicabilidade da responsabilidade subjetiva, prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, do qual decorre a obrigatoriedade de dilação probatória para inclusão dos agentes ali previstos na norma como coobrigados ao crédito tributário em comento.

Ainda, vale destacar, em consonância com o que exposto acima, a consideração do princípio da verdade material, que nas palavras de James Marins<sup>5</sup>, corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua e a sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

Embora os atos administrativos sejam dotados da presunção de legitimidade, essa não exime a Administração fazendária do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico.

Em princípio, quando não há indícios ou provas de que o sócio teria agido com excesso de poderes ou infração a lei para seu próprio benefício, não se aplica a responsabilização de terceiros prevista no art. 135 do CTN e, assim o lançamento deverá ser feito contra a pessoa jurídica. Clélio Chiesa<sup>6</sup> deixa claro que:

O mero inadimplemento, desacompanhado da prova de que o gestor agiu com o intuito de frustrar a ação do

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 755.

<sup>5</sup> MARINS, James. Direito Processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. P. 178.

<sup>6</sup> BRITO, Edvaldo (coord.) e ROSAS, Roberto (coord.). Homenagem ao Professor Dejalma de Campos – Dimensão Jurídica do Tributo. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 236. Artigo de Clélio Chiesa. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco de receber o seu crédito, não pode ser considerado fato-suficiente para se impor aos gestores o dever de pagar os tributos das pessoas jurídicas que administraram. É necessário mais. É preciso que outros preceptivos sejam desrespeitados com o intuito de furta-se ao pagamento de tributos devidos.

No presente caso, não foi trazido aos autos qualquer documento que comprovasse o nexos causal para configuração da responsabilidade do Coobrigado em questão. O Fisco embasou-se pelo inadimplemento do tributo para a inclusão do Coobrigado no polo passivo, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, contudo, inaplicável ao caso.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso, bem como pela exclusão do sócio-administrador do polo passivo do presente processo administrativo.

**Sala das Sessões, 25 de julho de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro**  
**Conselheira**