

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

Acórdão: 22.108/19/2ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000887499-14

Impugnação: 40.010146945-22 (Coob.), 40.010146944-50 (Coob.),  
40.010146946-03 (Coob.)

Impugnantes: Fábio Machado Silva (Coob.)  
CPF: 063.103.376-96  
FCN Intermediação de Negócios Ltda. (Coob.)  
CNPJ: 21.709271/0001-90  
Leonardo Mascia Marquez (Coob.)  
CPF: 041.691.336-92

Autuada: EMJ Modas Ltda.  
IE: 001089529.00-14

Coobrigados: FCN Intermediação de Negócios Ltda.  
CNPJ: 21.709271/0001-90  
Fábio Machado Silva  
CPF: 063.103.376-96  
Leonardo Mascia Marquez  
CPF: 041.691.336-92  
Carlos Augusto Costa Neves  
CPF: 065.271.716-09  
Efrain Apaza Caparo  
CPF: 217.601.818-46  
Maria Isabel Estrada Suyo  
CPF: 016.990.356-79

Proc. S. Passivos: Alessandro Alberto Pereira/Outro(s)

Origem: DF/Uberlândia

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a inclusão do sócio administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Restou comprovado que os atos e omissões da Coobrigada e dos seus sócios concorreram para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Autuada, razão pela qual reputa-se correta a inclusão destes no polo passivo, em face das disposições contidas no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante confronto entre as vendas declaradas pela Autuada à Fiscalização com os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, adequada, após reformulação efetuada pelo Fisco, ao limite máximo previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da citada Lei.

**SIMPLES NACIONAL – EXCLUSÃO – AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.** Exclusão da Autuada do Regime do Simples Nacional, nos termos do art. 29, incisos V e XI e § 1º e 3º da Lei Complementar nº 123/06. Tendo em vista que não foi impugnado o Termo de Exclusão, este tornou-se efetivo, conforme estabelece o art. 75, § 4º da Resolução CGSN nº 94/11.

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

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de setembro de 2015 a dezembro de 2016, apuradas mediante o confronto entre as vendas realizadas pela empresa por cartão de crédito/débito (POS de terceiro) em uso no estabelecimento da Autuada, equipamentos estes locados da empresa FCN Intermediação de Negócios Ltda., com os extratos do Simples Nacional (PGDAS) e a Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º do citado artigo.

A empresa FCN Intermediação de Negócios Ltda. e seus sócios administradores, Fábio Machado Silva, Leonardo Mascia Marquez e Carlos Augusto Costa Neves, foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, haja vista a previsão de responsabilidade solidária a que se refere o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Os sócios administradores da Autuada, Maria Isabel Estrada Suyo e Efrain Apaza Caparo, também foram incluídos no polo passivo, haja vista a responsabilidade decorrente dos atos praticados com excesso de poderes e infração de lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ante as irregularidades apuradas, foi lavrado ainda o Termo de Exclusão do Simples Nacional, acostado às fls. 33 dos autos.

Inconformados, os Coobrigados FCN Intermediação de Negócios Ltda., Fábio Machado Silva e Leonardo Mascia Marquez apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/77, no âmbito da qual sustentam, em síntese que:

- o negócio jurídico entabulado entre a FCN Intermediação de Negócios Ltda. e a Autuada é válido, que é o de subadquirência, sendo a atividade lícita e regular;

- a FCN Intermediação de Negócios Ltda. cede aos seus clientes, mediante contrato firmado entre as partes, meios de pagamento consistentes em cartões de débito e crédito, que foram obtidos, por meio de cadastro da FCN, junto às empresas adquirentes (CIELO, REDE entre outras), com o intuito de facilitar e trazer benefícios a pequenas empresas ou pequenos prestadores de serviços;

- não é possível a inclusão da FCN Intermediação de Negócios Ltda., de Leonardo Mascia Marquez e Fábio Machado Silva como corresponsáveis pelo crédito tributário, uma vez que não há prova de má-fé em suas condutas ou da prática de fraude, e que não praticaram qualquer ato para auxiliar em qualquer sonegação fiscal, não havendo enquadramento na hipótese prevista no art. 135 do CTN;

- deverá haver a exclusão da responsabilidade do sócio Leonardo Mascia Marquez, tendo em vista que nunca foi sócio gerente e nem mesmo administrador da empresa FCN INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA ME;

- a apuração da multa isolada neste processo administrativo foi realizada com aplicação de dois equívocos, quais sejam, não houve aplicação da parte final do inciso II do art. 55 e nem mesmo do § 2º do art. 55 da Lei nº. 6.763/75;

- em momento nenhum o Fisco prova que foi justamente o faturamento referente à venda do POS de terceiro que deixou de ser declarada pela empresa autuada.

A Fiscalização lavra o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 310, aplicando à multa isolada o limitador de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, conforme prescrição do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Intimados da reformulação, os Sujeitos Passivos não se manifestam.

A Fiscalização, em minuciosa e bem fundamentada manifestação de fls. 364/385, refuta as alegações dos Impugnantes e pede a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de setembro de 2015 a dezembro de 2016, apuradas mediante o confronto entre as vendas realizadas pela empresa por cartão de crédito/débito (POS de terceiro) em uso no estabelecimento da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada, equipamentos estes locados da empresa FCN Intermediação de Negócios Ltda., com os extratos do Simples Nacional (PGDAS) e a Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última, após lavratura do Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 310, adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado artigo.

Em relação à questão meritória, há que se salientar, de início, que o crédito tributário constituído de acordo com o presente lançamento, conforme consta às fls. 297/299, foi objeto de parcelamento pela Autuada, nº 12.064933500.38.

Assim, se apresenta pertinente trazer à colação os seguintes preceitos estabelecidos pelos § 2º do art. 160-A da Lei nº 6.763/75, pelo inciso III do art. 111 do Regulamento do Processo e do Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA e pelos incisos I, II e III do § 2º do art. 21 da Lei nº 22.549/17, em cujos parâmetros foi efetuado o parcelamento de crédito tributário deferido à Autuada, *verbis*:

### Lei nº 6.763/75

Art. 160-A. Não será objeto de impugnação o crédito tributário resultante das situações a seguir indicadas, hipótese em que será denominado crédito tributário de natureza não contenciosa:

(...)

§ 2º O pedido de parcelamento, bem como o pagamento de crédito tributário por meio de cheque sem a suficiente provisão de fundos em poder do sacado ou cujo pagamento seja frustrado por circunstância diversa que impeça o recebimento de seu valor, implicam o reconhecimento do crédito tributário, excluem a possibilidade de apresentação de impugnação ou recurso e importam na desistência dos já interpostos.

### RPTA

Art. 111. Põem fim ao contencioso administrativo fiscal:

(...)

III - a desistência de impugnação, reclamação ou recurso de revisão;

(...)

### Lei nº 22.549/17

Art. 21 - Relativamente ao crédito tributário, inscrito ou não em dívida ativa, ajuizada ou não a sua cobrança, decorrente de obrigação principal própria ou por substituição tributária, relacionada com operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2016, em razão da inobservância do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposto nos arts. 113 a 115 da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica o Poder Executivo, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento, autorizado a, cumulativamente ou não:

I - conceder o parcelamento para pagamento do crédito tributário em até cento e vinte meses;

(...)

§ 2º - O pedido de parcelamento e de moratória implica:

I - o reconhecimento, pelo interessado, do crédito tributário atuado ou denunciado;

II - a desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, e a desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;

III - a renúncia ao direito sobre o qual se fundam ou se fundariam as ações judiciais;

(Grifou-se)

Portanto, conforme preceitos transcritos, o pedido de parcelamento implicou em reconhecimento pela Autuada das infringências e do crédito tributário a elas relacionado, não havendo mais, no âmbito administrativo, o que se discutir em relação ao mérito das exigências.

Saliente-se também que, em decorrência da comprovação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, de forma reiterada, a Autuada foi excluída de ofício do regime do Simples Nacional, fls. 33, nos termos dos arts. 26, inciso I e 29, incisos V e XI, ambos da Lei Complementar n.º 123/06, e inciso IV, alíneas “d” e “j” e § 6º, inciso I, todos do art. 76 da Resolução do Conselho Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94/11 e, em relação ao caso em questão, faz-se relevante destacar o disposto no § 4º do art. 75 desta resolução:

Art. 75. A competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é: (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, § 5º; art. 33)

(...)

§ 4º Não havendo impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)

(...)

Por outro lado, considerando a interposição de Impugnação por parte de Coobrigados, vê-se que se mostra plausível a discussão em relação à inserção destes no polo passivo da obrigação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprir registrar, desde logo, que a partir da operação “Não Tem Preço”, desencadeada em conjunto pelo Ministério Público de Minas Gerais e pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, foram efetuadas Buscas e Apreensões, determinadas pelo Juiz de Direito da 2ª Vara Criminal do Tribunal de Justiça de Uberlândia (MG) em Primeiro Grau, no imóvel situado à Av. Afrânio Rodrigues da Cunha, nº 618, Bairro Tabajaras, conforme arquivo constante do CD – fls. 13, intitulado “Anexo VII – Mandado de Busca e Apreensão” .

Nessa diligência a Fiscalização efetuou busca e apreensão de documentos e arquivos digitais (AAD nº. 008575, constante do CD – fls. 13 – arquivo “Anexo IV – Auto de Apreensão e Depósito nº 008575”).

Assim, a Fiscalização constatou que, no período de setembro de 2015 a dezembro de 2016, a Autuada omitiu receitas, deixando de recolher o ICMS devido nas saídas de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, apuradas mediante o confronto entre as vendas realizadas com a máquina de cartão de crédito/débito e as informações prestadas à Fazenda Pública, conforme demonstrado também nas planilhas constantes do CD de fls. 13 dos autos.

No endereço citado, foram encontradas diversas empresas de intermediação de negócios comerciais, inclusive a empresa Coobrigada “FCN Intermediação de Negócios Ltda.”.

De acordo com o documento de fls. 316, ficou demonstrado que os Srs. Fábio Machado Silva e Carlos Augusto Costa Neves eram as pessoas que figuravam como sócios administradores da empresa Coobrigada junto à Receita Federal, porém, após o desencadeamento da Operação “Não Tem Preço”, os mesmos foram ouvidos pelo Ministério Público de Minas Gerais (CD – fls. 13 – arquivo “Anexo VI – Declarações dos Sócios das Empresas”) e descobriu-se que o Sr. Leonardo Mascia Marquez, também era de fato sócio deste Grupo de empresas, que foram criadas no intuito de locar equipamentos junto a CIELO S.A, REDECARD S.A entre outras, em seus nomes, e posteriormente sublocar estes equipamentos para outras empresas, que iriam utilizar estes na comercialização de suas mercadorias e serviços, sem que, os valores obtidos nestas transações, passassem pelas suas contas bancárias destas e sim das empresas de intermediação, que posteriormente repassava os valores líquidos a estas empresas, já deduzidos das taxas que eram cobradas pelos serviços prestados pelas empresas de intermediação, conforme discriminado no arquivo constante do CD – fls. 13 – arquivo “Anexo VIII - Relatório Consolidado de Operações POS de Terceiros”, na coluna intitulada de “Receitas”.

Isto posto, por pertinente, em que pese referir-se à empresa “FCBF Intermediação de Negócios Ltda” (da qual, por sinal, participam como sócios as mesmas pessoas arroladas no presente Auto de Infração), transcreve-se a seguir trechos do Acórdão nº 22.677/17/3ª, haja vista a plena correspondência com os fatos ora em apreço:

**PRIMEIRAMENTE, A FISCALIZAÇÃO ESCLARECE QUE ESTE TRABALHO FISCAL É FRUTO DA OPERAÇÃO “NÃO TEM PREÇO”, EM QUE O MP/MG E A SEF/MG, APÓS VÁRIAS DENÚNCIAS, PASSARAM A INVESTIGAR A**

INTERMEDIÇÃO DE TRANSAÇÕES COMERCIAIS POR UM GRUPO ECONÔMICO DE EMPRESAS, DENTRE ELAS A FCBF (COBRIGADA), QUE SUBLOCAM MÁQUINAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO, ANTERIORMENTE LOCADAS EM SEUS NOMES, PARA TERCEIRAS EMPRESAS, PARA QUE ESTAS POSSAM COMERCIALIZAR SUAS MERCADORIAS, SEM QUE OS VALORES OBTIDOS SOBRE AS VENDAS REALIZADAS NESSES EQUIPAMENTOS PASSASSEM PELAS CONTAS BANCÁRIAS, COM O INTUITO DE OCULTAR O FATURAMENTO REAL DE SUAS CLIENTES E DE LUDIBRIAR O FISCO MINEIRO.

ASSIM, A RECEITA ORIUNDA DESSAS OPERAÇÕES COMERCIAIS PASSAVA PELA CONTA BANCÁRIA DAS 4 (QUATRO) EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO (CLC, FCBF, FCN E CTIME), TODAS GERIDAS DE MODO A SE EVITAR A IDENTIFICAÇÃO DO NUMERÁRIO PERTENCENTE A CADA CLIENTE.

CONFORME SE PODE OBSERVAR NAS TELAS CONSTANTES ÀS FLS. 362/363, OS SRS. FÁBIO MACHADO SILVA E CARLOS AUGUSTO COSTA NEVES ERAM OS SÓCIOS DAS EMPRESAS DO REFERIDO GRUPO ECONÔMICO QUE FIGURAVAM JUNTO À RECEITA FEDERAL, PORÉM, EM DECLARAÇÃO AO MP/MG, EVIDENCIOU-SE QUE O SR. LEONARDO MASCIA MARQUEZ ERA SÓCIO OCULTO DESSE GRUPO DE EMPRESAS (FLS. 70 - CD - ARQUIVO "DECLARAÇÕES DOS SÓCIOS DAS EMPRESAS").

NO QUE SE RELACIONA À INCLUSÃO DA FCBF E DE SEUS SÓCIOS NO POLO PASSIVO, DEVIDO AO ART. 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75, REGISTRA-SE QUE A EMPRESA FCBF LOCAVA JUNTO À CIELO, REDE, ENTRE OUTRAS, MÁQUINAS DE CARTÕES E, POSTERIORMENTE, AS SUBLOCAVA À AUTUADA, PARA QUE PUDESSE COMERCIALIZAR SUAS MERCADORIAS.

DESSA FORMA, TODOS OS COMPROVANTES DE VENDA SERIAM EMITIDOS EM NOME DA FCBF, NÃO OBSTANTE SER A AUTUADA QUEM REALMENTE ESTAVA PRATICANDO AS OPERAÇÕES DE VENDA.

ESSE ATO POR SI SÓ OBSTACULIZA E DIFICULTA A FISCALIZAÇÃO, FACILITANDO, POR CONSEQUENTE, A SONEGAÇÃO FISCAL DAS CLIENTES DA EMPRESA COBRIGADA, JÁ QUE ESSAS VENDAS ESTARIAM DILUÍDAS NAS CONTAS BANCÁRIAS DAS 4 (QUATRO) EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO ESTABELECIDAS, SUCESSIVAMENTE, NA MESMA SEDE FÍSICA, EM UBERLÂNDIA/MG.

É RELEVANTE DESTACAR QUE O CONTRATO DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS DE CARTÃO FIRMADO ENTRE

A FCBF E A CIELO, REDE, E DEMAIS ADQUIRENTES DE MEIOS DE PAGAMENTO, CONTÉM CLÁUSULA ESPECÍFICA QUE VEDA A SUBLOCAÇÃO, TRANSFERÊNCIA OU ALIENAÇÃO, TOTAL OU PARCIAL, DOS EQUIPAMENTOS DE PROPRIEDADE DA LOCATÁRIA.

A FISCALIZAÇÃO EXPLICA QUE AS EMPRESAS ADQUIRENTES SÃO AGENTES OPERADORES DO SISTEMA DE PAGAMENTO DOS CARTÕES DE CRÉDITO E FAZEM A COMUNICAÇÃO ENTRE O BANCO EMISSOR E AS BANDEIRAS DAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO. PARA SE RELACIONAR COM AS EMPRESAS ADQUIRENTES (CIELO, REDE, ETC), É PRECISO FAZER UM CADASTRO COM A EMPRESA BEM COMO SEGUIR SUAS NORMAS.

LADO OUTRO, A LIGAÇÃO ENTRE O E-COMMERCE E O BANCO, SEM INTERMEDIÁRIOS, DEIXA O LOJISTA VULNERÁVEL ÀS FRAUDES COMERCIAIS, PORTANTO, É NATURAL BUSCAR SOLUÇÕES E UMA SEGURANÇA PARA SUAS OPERAÇÕES DE VENDAS. AQUI SE POSICIONA O SUBADQUIRENTE, QUE RELACIONA OS ADQUIRENTES, CLIENTES E LOJISTAS.

A FISCALIZAÇÃO DESTACA QUE, EM MÉDIA, O SUBADQUIRENTE CUSTA DE 5% (CINCO POR CENTO) A 7% (SETE POR CENTO) SOBRE AS VENDAS NO BRASIL E QUE, PARA O LOJISTA, O CUSTO É MAIOR, POIS DEVERÁ EMBUTIR, NO PREÇO DE VENDA, AS TARIFAS DE COBRANÇA POR TRANSAÇÃO DAS SUBADQUIRENTES.

JÁ O GATEWAY, QUE SERIA AGENTE DE ALTA PERFORMANCE E É UTILIZADO EM PROJETOS GRANDES, PROCESSA O PAGAMENTO ONLINE E FAZ A LIGAÇÃO ENTRE VENDEDOR E ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS, QUE ESTÃO SITUADOS DISTANTES, GEOGRAFICAMENTE, UM DO OUTRO. ISSO ASSEGURA O RECEBIMENTO DA MERCADORIA PELO ADQUIRENTE E, APÓS ESSE FATO, A LIBERAÇÃO DA QUANTIA DEPOSITADA NO GATEWAY AO VENDEDOR. OS GATEWAYS COBRAM PELO NÚMERO DE OPERAÇÕES.

OBSERVA-SE QUE A PRÁTICA DA EMPRESA FCBF NÃO SE COADUNA COM O CONCEITO E FLUXOGRAMA DE SUBADQUIRENTE EXPOSTO PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 368/371, POIS AS EMPRESAS SUBADQUIRENTES, POR EXEMPLO O MERCADO PAGO, EM MOMENTO ALGUM, LOCAM E SUBLOCAM OS POS DOS ADQUIRENTES PARA REPASSAR A OUTRAS EMPRESAS, PRIMEIRO, PORQUE A SUBLOCAÇÃO OU CESSÃO DESSES EQUIPAMENTOS É VEDADO EM CONTRATO PELOS ADQUIRENTES E, SEGUNDO, PORQUE A TRANSAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO DE

PAGAMENTO É REALIZADA PELA SUBADQUIRENTE TOTALMENTE VIA INTERNET.

A SEGURANÇA DA OPERAÇÃO EXISTE, PORQUE A LIBERAÇÃO DO NUMERÁRIO PAGO PELO ADQUIRENTE OCORRE TÃO SOMENTE APÓS O RECEBIMENTO DA MERCADORIA, O QUE EVITA O PAGAMENTO, SEM O POSTERIOR ENVIO DO PRODUTO NEGOCIADO. E, AQUI, NÃO EXISTE SUBLOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE CARTÃO DE CRÉDITO PARA MASCARAR O FATURAMENTO REAL DA VENDEDORA.

CONSIDERANDO QUE HOVE A PRÁTICA ACINTOSA DE SONEGAÇÃO FISCAL, MEDIANTE O ARTIFÍCIO DA SUBLOCAÇÃO DE MÁQUINAS DE CARTÕES DE CRÉDITO PELA FCBF, O QUE NÃO SE AJUSTA À ATIVIDADE DAS SUBADQUIRENTES PERMITIDAS PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL, EM REGULAÇÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA, NÃO SE PODE CONSIDERAR, COMO LÍCITO, O NEGÓCIO JURÍDICO DESENVOLVIDO PELA FCBF.

A AUTUADA, AO ADERIR AO ESQUEMA CRIMINOSO ARQUITETADO PELA FCBF, TINHA PERFEITA NOÇÃO DE QUE COMETIA ILÍCITO, DEVIDO À FACILITAÇÃO DO ESCAMOTEAMENTO DE SEU FATURAMENTO REAL DA FISCALIZAÇÃO.

DESTACA-SE, AINDA, QUE, AO CONTRÁRIO DO ALEGADO PELO IMPUGNANTE, NÃO FOI O SIMPLES INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE CARACTERIZOU A INFRAÇÃO À LEI, PARA O EFEITO DE EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS REFERIDOS COOBRIGADOS, E SIM A AÇÃO OU OMISSÃO QUE CAUSOU PREJUÍZO À FAZENDA PÚBLICA MINEIRA, QUANDO A AUTUADA, EM CONLUÍO COM OS COOBRIGADOS, COMETEU AS IRREGULARIDADES DE DAR SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONSEQUENTEMENTE SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO.

ASSIM, RESTA CLARA A GESTÃO FRAUDULENTE DOS COOBRIGADOS COM INTUITO DE LESAR O ERÁRIO ESTADUAL.

COM RELAÇÃO À LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA EMPRESA COOBRIGADA AO PERÍODO EFETIVO, EM QUE ELES ATUARAM NA GESTÃO DOS NEGÓCIOS COMERCIAIS, NÃO É POSSÍVEL EXTRAIR, NESTE PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO (PTA), AS ALTERAÇÕES CONTRATUAIS ADITADAS AO CONTRATO SOCIAL DA FCBF, CONSTANDO APENAS O CONTRATO

SOCIAL DE FLS. 110/113, NO QUAL FIGURA O SÓCIO FÁBIO MACHADO SILVA, NA GESTÃO DA EMPRESA.

EM VIRTUDE DA FALTA DE COMPROVAÇÃO PELOS COOBRIGADOS DO PERÍODO EM QUE ATUARAM COMO GESTORES DA FCBF INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA, DEVE PREVALECER O LANÇAMENTO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO E A MANUTENÇÃO DE TODOS OS SÓCIOS-ADMINISTRADORES DA FCBF NO POLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

Assim, a sujeição passiva solidária da empresa FCN Intermediação de Negócios Ltda. e de seus sócios, de direito e de fato, faz-se de acordo com o que prescreve o art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

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.

(...)

Só para reiterar, em relação à questão, oportuno transcrever o seguinte trecho da manifestação fiscal elaborada pela Fiscalização, constante às fls. 382:

“Realmente, no papel ou junto a Junta Comercial o Sr. Leonardo não era sócio ou administrador da FCN, porém, como pode se observar no arquivo constante do CD - fl. 13 - “Anexo VI - DECLARAÇÕES DOS SÓCIOS DA EMPRESA”, em todas as declarações dadas pelos senhores Fábio Machado Silva, Leonardo Mascia Marquez e Carlos Augusto Costa Neves, junto ao Ministério Público de Minas Gerais, acompanhados de advogado, ficou constatado que, o Sr. Leonardo era sim um dos sócios de fato de várias empresas, sendo uma delas a FCN, ou seja, respondendo assim, também como Coobrigado neste Processo Tributário Administrativo.”

Por outro lado, os sócios administradores da Autuada são as pessoas incumbidas da administração da empresa, sendo, portanto, responsáveis por todos os atos de gestão e pelos débitos tributários daí decorrentes.

Cabe salientar que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Assim, resta clara e evidente a responsabilidade dos Coobrigados em face dos atos praticados com intuito de lesar o erário estadual, estando correta a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária.

Como já salientado, o pedido de parcelamento formulado pela Autuada implicou em reconhecimento das infringências e do crédito tributário a elas relacionado, não havendo mais que se discutir o mérito das exigências no âmbito deste Egrégio CC/MG.

Destaque-se, entretanto, que o Auto de Infração encontra-se instruído com o Relatório Fiscal de fls. 08/12, que detalha a ocorrência, as infringências e penalidades aplicadas e respectivos dispositivos normativos que as embasam, bem como apresenta o demonstrativo do crédito tributário devido, estando a apuração realizada pela Fiscalização demonstrada às fls. 09, bem como todo o procedimento e embasamento gravado em mídia eletrônica de fls. 13.

Foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última, após lavratura do Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 310, adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado artigo.

Cumprê ressaltar que o procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02, e que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII, também do RICMS/02.

Ademais, as informações prestadas pela administradora de cartão de crédito e/ou débito, em relação às máquinas de cartão próprias e de terceiro, são documentos fiscais, nos termos do disposto no art. 132, incisos II e III do RICMS/02.

Vale reiterar que as vendas não levadas à tributação foram apuradas pelo cotejo das vendas com cartão de crédito e/ou débito (conforme informação da administradora dos cartões) com vendas informadas pela Contribuinte, estando o cálculo demonstrado na planilha constante do CD de fls. 13.

Há que destacar as disposições da legislação tributária mineira sobre a base de cálculo do imposto, notadamente o disposto no art. 43, inciso IV do RICMS/02:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

Portanto, a falta de cumprimento das obrigações tributárias e fiscais sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto e demais acréscimos legais, previstos na legislação, devendo ser utilizada a alíquota aplicável ao ramo de suas atividades.

Cumprido salientar que, independentemente de a Autuada estar ou não cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação, nos termos do disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “f” da Lei Complementar nº 123/06.

Esclareça-se que, decorrente das irregularidades apontadas, se aplicam ao contribuinte as multas de revalidação e isolada, previstas pela legislação, uma vez que possuem naturezas distintas, tendo como referência valores diversos, a multa de revalidação, incidente sobre o valor do imposto não recolhido no todo ou em parte, e a multa isolada, aplicada sobre o valor da operação desacompanhada de documentação fiscal.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II c/c § 2º, I da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Conveniente destacar, também, que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -

PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, I da mencionada lei.

Apontam os Impugnantes que na aplicação da multa isolada não houve observância pela Fiscalização da parte final do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Assim prescreve o dispositivo, *verbis*:

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 desacobertada 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;

Entendem os Impugnantes que, na exigência da multa isolada deveria ser aplicado o disposto na referida alínea "a".

Todavia, embora não mais passível a discussão meritória relativa à autuação, importante esclarecer que, como se depreende da leitura da norma ora transcrita, a sua aplicação só é cabível quando as infrações forem apuradas pelo Fisco exclusivamente com base nos documentos e lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, sendo que, neste caso, além dos documentos do contribuintes, o Fisco utilizou-se de documentos que foram apreendidos numa terceira empresa, que não guarda nenhuma relação de sociedade com a empresa EMJ MODAS LTDA - ME, ou seja, não sendo cabível a pretensa redução da multa isolada.

Já em relação ao limitador previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, esclareça-se também, como já destacado, que a Fiscalização efetuou a devida

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correção na lavratura do Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 310, aplicando à multa isolada o limitador de duas vezes o valor do imposto incidente na operação.

Oportuno também destacar, quanto a argumentos de impugnação que apresentam questionamentos de ilegalidade e inconstitucionalidade, inclusive de pretense efeito confiscatório de multas aplicadas pelo Fisco, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e 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 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, CONCLUO 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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme Termo de Rerratificação de fls. 310. Vencida, em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que ainda excluía o Coobrigado Leonardo Mascia Marques do polo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida e Mariel Orsi Gameiro.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

CCMG

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

Acórdão: 22.108/19/2ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000887499-14

Impugnação: 40.010146945-22 (Coob.), 40.010146944-50 (Coob.),  
40.010146946-03 (Coob.)

Impugnantes: Fábio Machado Silva (Coob.)  
CPF: 063.103.376-96  
FCN Intermediação de Negócios Ltda. (Coob.)  
CNPJ: 21.709271/0001-90  
Leonardo Mascia Marquez (Coob.)  
CPF: 041.691.336-92

Autuada: EMJ Modas Ltda.  
IE: 001089529.00-14

Coobrigados: FCN Intermediação de Negócios Ltda.  
CNPJ: 21.709271/0001-90  
Fábio Machado Silva  
CPF: 063.103.376-96  
Leonardo Mascia Marquez  
CPF: 041.691.336-92  
Carlos Augusto Costa Neves  
CPF: 065.271.716-09  
Efrain Apaza Caparo  
CPF: 217.601.818-46  
Maria Isabel Estrada Suyo  
CPF: 016.990.356-79

Proc. S. Passivos: Alessandro Alberto Pereira/Outro(s)

Origem: DF/Uberlândia

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.

A controvérsia versa sobre a inclusão dos sócios como coobrigados 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.

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

<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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PETIÇÃO 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 NESSA  
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 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*

<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.

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

*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 foi exposto anteriormente, 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 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 por meio 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 Cliesa<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 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.

Os sócios apenas praticam ilícitos ao atuarem além de suas competências, ou seja, se sua atuação for própria e pessoal, não se caracterizando como um ato da empresa. Assim, os sócios somente podem ser responsabilizados quando ultrapassarem

<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

os limites de seus atos normais como gerentes, infringindo as normas societárias e as do contrato social que regulam a abrangência de sua atuação.

No presente caso, o Coobrigado Leonardo Mascia Marquez sequer fazia parte do contrato social, de modo que, em razão da aplicabilidade da interpretação estrita da legislação tributária, face à proteção do princípio da legalidade, não há que se falar em coobrigação do débito tributário em questão.

A atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro é sempre excepcional, e por isto as normas devem ser interpretadas com cautela, evitando sua ampliação, notadamente por ser o direito tributário pautado pela legalidade estrita, não admitindo extensões e analogia.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Conselheira**