

SUMÁRIO

1. Responsabilidade do sócio-administrador x Presunção de ocorrência de operação de saída de mercadoria ou prestação de serviço sem emissão de documento fiscal
2. Casuística

1. Responsabilidade do sócio-administrador x Presunção de ocorrência de operação de saída de mercadoria ou prestação de serviço sem emissão de documento fiscal

1.1 Introdução

Cientes da complexidade do tema e sem a pretensão de exauri-lo no presente boletim, voltados para orientação da fiscalização no aspecto da responsabilidade do sócio-administrador quando a matéria envolver presunção de realização de operação de saída de mercadoria ou prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, abordaremos algumas questões pontuais que podem ajudar na tomada de decisão relativamente à inclusão ou não do sócio-administrador no polo passivo da lide. Almeja-se, sobretudo, o aperfeiçoamento do lançamento, visto que em algumas situações a fiscalização pode incluir o sócio-administrador na lide, ampliando a garantia do crédito tributário, mas não o faz.

1.2 Ônus da prova x Fé pública

Importante salientar que apesar dos atos administrativos gozarem da presunção de veracidade e legitimidade, no que tange ao processo administrativo tributário é pacífico o entendimento de que o fisco deve provar o fato constitutivo de seu direito, devendo diferenciar-se a presunção de legitimidade - no sentido de que a atividade administrativa é sempre considerada legítima até que haja prova em sentido contrário - de fé pública que constitui atributo inerente aos documentos públicos (CF, art. 19, inciso II), notadamente aos atos de serventuários públicos, tais como notários, registradores públicos, escrivães, oficiais de justiça etc.

No processo administrativo tributário, impõe-se à Administração não apenas o ônus de provar, mas verdadeiro dever jurídico, decorrente da própria natureza do procedimento de lançamento (art. 142 do CTN) e do princípio da legalidade, aplicável a todos os atos administrativos, dever este fundamental para o exercício do contraditório efetivo, segundo o qual as partes devem conhecer a acusação, sendo-lhes garantida a capacidade de reação e o poder de influenciar na convicção do juiz, de acordo com a diretriz consagrada no novo Código de Processo Civil, aplicável de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo tributário.

1.3 Presunções legais - art. 25, § 1º do CTE

De forma bastante apropriada, há no ordenamento jurídico definição de “indício” como “a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias” (art. 239 do CPP), e, ainda, como a “circunstância ou fato conhecido e provado, de que se induz a existência de outra circunstância ou fato, de que não se tem prova” (art. 382 do CPM).

Nesse sentido, no âmbito do processo civil tem-se que não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade. (art. 374, inciso IV do CPC).

A melhor doutrina ensina que presunção não se confunde com prova, sendo a primeira um ponto de chegada e a segunda um ponto de partida, ou seja, a partir da prova da existência de determinado fato, presume-se que outro fato ocorreu.

Ocorrendo a presunção, verifica-se a inversão do ônus da prova, cabendo à parte contra a qual se deu a presunção a prova de que o fato presumido não ocorreu.

O fato conhecido e provado documentalmente poderia ser, por exemplo, a existência de remanescentes de colheita de determinado grão, já ocorrida. O fato não provado, por sua vez, mas obtido por indução, é a venda do referido produto da colheita sem documentação fiscal. De fato, imaginemos que o sujeito passivo não foi visto por ninguém transportando tais mercadorias sem documentação fiscal, tampouco ele admitiu tal prática. Mas os indícios autorizam a conclusão pela ocorrência da prestação de serviço de transporte de forma irregular.

Nesse sentido parece ser a base sobre a qual foram construídas as presunções legais estabelecidas no art. 25, § 1º do CTE. Verifica-se de um lado os fatos provados: ocorrência de déficit financeiro em auditoria do movimento financeiro, existência de controle paralelo de vendas, de suprimento indevido das contas representativas do disponível, de saldo credor da conta caixa, na auditoria das disponibilidades e de outro lado a consequente presunção de ocorrência de operação ou prestação tributada não registrada (fato não provado).

1.4 Responsabilidade do sócio-administrador x Dolo como elementar das presunções legais do art. 25, § 1º do CTE

Necessariamente, ao tratarmos desse tema, devemos estar atentos a grande celeuma que envolve o assunto *responsabilidade do sócio-administrador*, qual seja definir se a responsabilidade solidária prevista no art. 45, inciso XII do CTE exige ou não a comprovação de dolo ou culpa para sua concretização.

Por algum tempo, o Conselho Administrativo Tributário, por maioria, filiou-se ao entendimento de que a responsabilidade solidária prevista no art. 45, inciso XII decorria diretamente do art. 124 do CTN e independia de comprovação de dolo ou culpa, bastando a comprovação da situação de fato, exercício da função de gerência ou administração, à época da ocorrência do fato gerador, para que se deduzisse a responsabilidade solidária decorrente do interesse comum na prática da infração. Com o passar do tempo surgiram novos entendimentos no sentido de que se deve investigar melhor a conduta do sócio-administrador, para se verificar a ocorrência de dolo ou culpa, requisitos para a responsabilização do sócio-administrador, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 19 da Lei Complementar nº 104/13.

A questão é polêmica e encontra-se em fase de consolidação no âmbito do Conselho Administrativo Tributário, ainda, existindo pensamentos em sentidos opostos, mas tendendo, em regra, na sua atual composição, por maioria de votos, para adoção da segunda corrente. Assim, buscaremos extrair algumas conclusões diante dos diplomas normativos existentes e da jurisprudência firmada no que tange à responsabilidade solidária do sócio-administrador e às presunções legais previstas no art. 25, § 1º do CTE.

Nessa esteira, analisando algumas condutas previstas no art. 71 e no art. 25, §1º do CTE, verificamos que os pressupostos para inclusão do sócio-administrador como solidário na lide encontram-se preenchidos independentemente da corrente de pensamento que nos filiamos.

Para isso, analisemos o conceito de sonegação. Verifica-se que a Lei nº 8.137/90 não define de forma expressa o conceito, não obstante o senso comum indica que *sonegar* é agir deliberadamente no escopo de fraudar a apuração do imposto. Assim, conclui-se que as condutas ilícitas previstas na Lei nº 8.137/90 exigem a existência exclusiva do dolo, não admitida a forma culposa.

De outro lado, há situações discriminadas no art. 71 do CTE em que o dolo do agente é elementar à própria conduta, como a realização de *caixa dois*, a venda de mercadorias sem

nota fiscal e o calçamento de notas fiscais, que sequer são compatíveis com a forma culposa, configurando, inclusive, crime contra a ordem tributária, necessariamente incursos no termo “infração de lei”, disposto no art. 135, inciso III, do CTN, que trata da responsabilidade do sócio-administrador.

Acerca das possibilidades de averiguação do dolo, são bastante relevantes as observações feitas por FERRAGUT, no sentido de que:

Admite-se, para a comprovação da prática do fato doloso, tanto as provas diretas como as indiretas. (...) Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente (...) Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. (...)

E a utilização das presunções seria inconstitucional para os fins de estabelecer a responsabilidade pessoal do sócio?

Tratando de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do art. 135 ou do art. 137 do CTN (...); (ii) inexistirem provas em sentido contrário; e (iii) todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (...)¹

O ensino da Ilustre Tributarista é de fundamental importância em nosso contexto de trabalho, uma vez que boa parte das auditorias desenvolvidas pelo Fisco têm sua gênese nas presunções legais, em especial as que constam do art. 25 §1º do CTE. Sob a ótica acima exposta, o fato de se haver apurado omissão de imposto por meio de provas indiretas não desqualifica a responsabilidade dos sócios-administradores, observados alguns requisitos.

Portanto, os lançamentos fiscais que denunciam crimes contra a ordem tributária constituem, inequivocamente, ensejo para o arrolamento dos sócios-gerentes com fundamento no art. 135, III do CTN. A prática de caixa 2, o subfaturamento, o calçamento de notas fiscais, a compra e venda de notas “frias”, por exemplo, e de uma forma geral as hipóteses previstas no art. 25, § 1º do CTE, apontam para a indicação da forma dolosa, uma vez que quem o pratica o faz com clara finalidade de lesar o Fisco.

Não obstante termos traçado um paralelo das condutas previstas no art. 25, § 1º e de algumas constantes do art. 71 do CTE com as previstas na Lei nº 8.137/90, objetivando demonstrar que o dolo é elementar a estas condutas, portanto, verificada a ocorrência de uma delas, consideram-se cumpridos os requisitos legais para responsabilização pelo art. 135, inciso III do CTN, forçoso

¹ Responsabilidade Tributária/ coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcus Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007. p. 208.

lembrar que além das condutas dolosas previstas na Lei nº 8.137/90, existem condutas dolosas ou culposas não previstas na referida lei e passíveis de enquadramento no art. 135, inciso III do CTN.

Em suma, não é intenção desse trabalho restringir a aplicação do art.135, inciso III do CTN aos casos tipificados na lei que define os crimes contra a ordem tributária, mas sim demonstrar que nas condutas dolosas previstas na referida lei estão presentes os elementos para aplicação da responsabilidade solidária do sócio-administrador.

Nesse diapasão, considerando a importância da identificação da conduta do sócio-administrador para fins de comprovação e aferição de sua responsabilidade, merece destaque, ainda, a necessidade de correta fundamentação fática e jurídica no momento da inclusão do solidário no lançamento. O art. 2º, inciso II, da Instrução de Serviço nº 17/07-GSF, estabelece que **o agente do fisco deve, mediante o preenchimento do formulário Identificação do Sujeito Passivo Solidário ou Responsável Tributário, descrever a ação ou omissão da pessoa natural ou jurídica para a prática da infração e as razões pelas quais foi considerada solidária ou responsável, devendo ser preenchido os itens 3 e 4 do Anexo Único.**

Verifica-se em alguns processos que a fundamentação fática da conduta do solidário limita-se a descrição de expressões como: sócio-gerente ou sócio-administrador, em vez de descrever a conduta detalhada do solidário que enseja sua inclusão na lide, o que tem resultado em exclusões de solidários de lançamentos, podendo ser citado como exemplo o Acórdão nº 35/2017-CONP, processo nº 4010901146675, em que o solidário administrador foi excluído por ausência de fundamentação fática no preenchimento do formulário próprio.

Assim, ressaltamos a necessidade de observância das normas previstas na Instrução de Serviço nº 17/07-GSF, possibilitando o conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos que autorizaram a responsabilização por solidariedade, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório efetivo.

Ainda tratando da fundamentação fática da inclusão do sócio-administrador como solidário, entendemos de salutar importância informar no lançamento se a conduta do sujeito passivo é reiterada, já tendo sido autuado e julgado em outras situações idênticas, identificando-se possíveis reincidências. Isso porque o Conselho Administrativo Tributário vem entendendo que em questões de alta indagação jurídica, de alta complexidade, como por exemplo questões de exigência do ICMS diferencial de alíquotas por aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo, envolvendo bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, nos termos do Parecer nº 661/05-GEOT, o sócio-administrador deve ser excluído da lide por ausência de culpa ou dolo.

Assim, entendemos que constando do lançamento a conduta reiterada do sujeito passivo, por meio de seus administradores, torna-se possível o afastamento das alegações de boa-fé e de alta indagação jurídica para fins de exclusão do sócio-administrador da lide.

1.5 Conclusão

Ante o exposto, entendemos que nas situações de presunção legal de realização de operação de saída ou prestação de serviço tributadas sem emissão de documento fiscal, em especial as previstas no art. 25, §1º do CTE, o sócio-administrador pode ser incluído na lide, independentemente de se provar o dolo, visto que este é elementar à presunção legal de realização de saída ou serviço sem emissão de documento fiscal, observando-se sempre a correta e detalhada fundamentação fática e jurídica e descrevendo as situações de reincidência com vistas a afastar alegações de alta indagação jurídica e de boa-fé do sujeito passivo para fins de exclusão do sócio-administrador como solidário.

2 Casuística

Assunto: ônus da prova no lançamento fiscal.

“Tributário. Lançamento fiscal. Requisitos do auto de infração e ônus da prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado - recurso especial não conhecido. (STJ. REsp 48.516/SP. Rel. Min. Ari Pargendler. DJ 13.10.1997)”.

Assunto: sonegação fiscal como prova irrefutável de infração a lei.

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei. (STJ. REsp 935839 / RS. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. 2ª T. 5/03/09)".

Assunto: Presunção de saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal autorizadora da responsabilidade solidária prevista no art. 135, inciso III do CTN.

"EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DE DEVEDOR - ICMS - SAÍDA DE MERCADORIA (MILHO EM GRÃOS) SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL - ALEGADA PERDA TÉCNICA - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - RESPONSABILIDADE COOBRIGADOS - SÓCIOS-GERENTES - ART. 135 DO CTN - PRECEDENTES STJ - IMPROCEDÊNCIA DE AÇÃO PENAL POR AUSÊNCIA DE PROVAS - IRRELEVÂNCIA NA ESFERA TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDADAÇÃO - PREVISÃO LEGAL - APLICAÇÃO TAXA SELIC - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - ADEQUAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 20, §§ 3.º E 4.º DO CPC. RECURSO DESPROVIDO.

Não havendo prova de que os 11.850.547 kg de milho pereceram, a conclusão inexorável a que se chega é de que houve saída da mercadoria (milho), implementando-se, dessa forma, o fato gerador do ICMS, pelo que correta a autuação fiscal. - A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, independente do tipo societário, na jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, obedece à regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio(os)-gerente(s) da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este(s) agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Constando o nome dos sócios na CDA é deles o ônus de comprovar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN - Recurso Repetitivo REsp 1104900/ES." (TJ-MG. Apelação Cível 1.0701.03.043594-8/002. Des.(a) Eduardo Andrade. 1ª CÂMARA CÍVEL. Julgado em 17/05/11)

Assunto: Exclusão de solidário com fundamento na alta indagação jurídica, complexidade do caso e ausência de comprovação de dolo ou culpa para a prática da infração.

Processo nº 4011104064479, julgado pelo Conselho Pleno em 29/03/2016.

Voto:

(...)

"Em relação ao sujeito passivo solidário, é de se ressaltar que a matéria discutida neste auto de infração ainda causa muita controvérsia, existe dificuldade de entendimento tanto pelo sujeito passivo quanto pelo setor de fiscalização. A compreensão sobre o que é bem destinado ao ativo imobilizado para efeito de dispensa de pagamento do ICMS envolve complexidade, o que levou a empresa a entender equivocadamente que as aquisições constantes das notas fiscais objeto da autuação estariam ao abrigo da isenção do ICMS prevista no art.6º, inciso XCII, do anexo IX, do RCTE.

Cabe destacar que a responsabilidade tributária de terceiro somente deve ser atribuída à pessoa que tem o poder de direcionar a ação da pessoa jurídica, e em decorrência de seus atos praticados, sempre tendo como fundamento a existência de culpa ou dolo, sob pena de aplicar a responsabilidade objetiva, e assim, de forma equivocada, se igualar a responsabilidade atribuída ao contribuinte com a de terceiro.

No presente processo, inexistente conduta específica atribuída ao diretor e que esteja vinculada ao descumprimento de obrigação tributária. Não se pode afirmar que o diretor da empresa deliberou no sentido de causar o descumprimento da obrigação tributária em comento. Entendo que a omissão de pagamento do ICMS em discussão deve ser atribuída exclusivamente ao contribuinte. Assim, excluo da lide o sujeito passivo solidário, pois a sua manutenção na lide não encontra amparo no art. 45, inciso XII do CTE nem no artigo 135, inciso III do CTN".