



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº: 041 /2020.  
05ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 31/01/2020.  
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/1064/2013.  
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201305181.  
RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.  
RELATOR: CONS. RICARDO VALENTE FILHO.

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A contribuinte deixou de recolher o ICMS ST devido pelo ganho de combustível, originado da variação de temperatura. CÂMARA DECIDE CONHECER DO RECURSO ORDINÁRIO INTESPOSTO, NEGAR-LHE PROVIMENTO, PARA CONFIRMAR A DECISÃO CONDENATÓRIA PROFERIDA PELA 1ª INSTÂNCIA, JULGANDO PROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO.**

**PALAVRAS CHAVES – ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECURSO ORDINÁRIO – CONFIRMAR DECISÃO CONDENATÓRIA - PROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO.**

RELATÓRIO

O aludido Auto de Infração aduz à empresa contribuinte a falta de recolhimento do ICMS substituição tributária, no exercício de 2008, em razão do ganho de

combustível decorrente da variação de temperatura, conforme quadro totalizador de estoque anexo a fl. 13.

O agente fiscal entendeu como infringido os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03, aplicando a base de cálculo da infração o valor de R\$ 21.737,94 (vinte e um mil setecentos e trinta e sete reais e noventa e quatro centavos).

A contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração, fls. 27 a 73.

Em seguida os autos foram remetidos para julgamento na 1ª instância, onde foi remetido para diligência pericial, nos termos do despacho constante às fls. 235/236, repousando o Laudo Pericial às fls. 237 e 239, no qual consta que a base de cálculo para o óleo diesel é idêntica ao do lançamento e a do biodiesel se apresentou em quantidade maior comparada a indicada pelo autuante.

A autuada apresentou Manifestação sobre o Laudo Pericial, constante as fls. 289 a 291.

Com o retorno dos autos a 1ª instância, foi proferida decisão de procedência do Auto de Infração, desconsiderando-se o Laudo Pericial em razão dele indicar para o Biodiesel uma base de cálculo maior que a apresentada pela fiscalização.

Inconformada com a decisão singular, a contribuinte ingressou com Recurso Ordinário, anexo as fls. 324 a 380, onde apresenta suas considerações acerca da acusação fiscal, requerendo a improcedência da acusação fiscal ou, subsidiariamente, que seja julgado a parcial procedência do mesmo e a realização de diligência pericial.

A Assessoria Processual Tributária, por meio do Parecer nº 08/2020, às fls. 385 e 386, sugeriu conhecer do Recurso Ordinário, no mérito negar-lhe provimento, para confirmar a decisão exarada em 1ª instância, julgando procedente o Auto de Infração.

A Procuradoria do Estado adotou o entendimento sugerido pela APT.

É o Relatório.

\_\_\_\_\_ VOTO DO RELATOR

### DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS

Verifiquei de pronto um fato importante, aquele que trata sobre a exclusão dos sócios, até mesmo por outro entendimento, mediante não terem praticado atos que acarretassem para a caracterização de sua responsabilidade fiscal.

De logo emito meu entendimento quanto à matéria, em minha opinião um verdadeiro absurdo, permitam-me a explicação;



Como aceitar a longa tramitação de um processo administrativo mantendo seus sócios como corresponsáveis daquele débito tributário, quando estes não foram oportunizados a integrarem suas defesas no bojo dos autos, e aqui falo em pessoa física, ferindo frontalmente vários princípios constitucionais, como o devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Vale ressaltar que, sendo a empresa contribuinte condenada em âmbito administrativo, esgotadas as instâncias do CONAT, permanecendo em débito com a Fazenda Estadual, passará imediatamente a ser ela executada judicialmente pela PGE, que na oportunidade executará o crédito tributário validado, no entanto não hesitará em incluir do polo da dita execução os corresponsáveis da empresa contribuinte devedora, àqueles mesmos corresponsáveis que não foram citados no início da Ação Fiscal e que não tiveram a oportunidade de se defenderem no âmbito administrativo, logo, de maneira absurda serão cobrados judicialmente.

Deveria sim o fiscal no início do procedimento citar a empresa e SEUS SÓCIOS e/ou ADMINISTRADORES, assim oportunizaria a defesa administrativa dos sócios, que fatalmente responderão pela cobrança da dívida tributária uma vez condenados na esfera administrativa.

Outro ponto que merece pontuação, é que não guarda a pessoa do sócio qualquer relação com a infração autuada. A atividade empresarial segue caminhos distintos da pessoa física, não havendo em momento algum confusão entre a pessoa do sócio e a pessoa jurídica da empresa, assim, por obrigação, caberia o fisco provar os motivos que potencialmente dariam ensejo à responsabilização pessoal, o que não ocorreu em nenhum momento dentro dos autos.

Entendo que tal conduta vai de encontro a todo o ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que sempre há uma nítida separação entre a pessoa física e a jurídica, conforme explica Marlon Tomazette sobre as sociedades limitadas:

“Cria-se um ente autônomo com direitos e obrigações próprias, não se confundindo com a pessoa de seus membros. os quais investem apenas uma parcela do seu patrimônio, assumindo riscos limitados de prejuízo. Esta limitação de prejuízo Só pode ser reforçada com as sociedades de responsabilidade limitada (sociedade anônima e sociedade limitada), as mais usadas atualmente no país.” (TOMAZETTE. Curso de Direito Empresarial. Atlas São Paulo. 8º Ed. 2017.)

O surgimento de empresas não pode ser utilizado como obstáculo diante da arrecadação tributária, sendo o CTN fundamental na proteção deste direito:

“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:

(...)

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

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;”

O Doutrinador Hugo de Brito Machado explica muito bem o assunto relativo a teoria do excesso de poder e culpa, visualizado por mim que estes não foram demonstrados em nenhum momento pelo fiscal, vejamos o conceito:

“O inadimplemento de um débito tributário até pode configurar infração de lei, mas essa infração, em condições ordinárias, é praticada pelo contribuinte, ou seja, no caso do art. 135 III do CTN, pela pessoa jurídica e não pelo seu representante, não sendo portanto causa para a sua responsabilização. Apenas quando este atua fora de sua competência com excesso de poderes em prejuízo do Fisco e da própria pessoa jurídica, pode-se falar em infração de lei. E nem poderia ser mesmo diferente, sob pena de responsabilidade das pessoas indicadas no art. 135 do CTN deixar de ser uma exceção à regra de que o tributo é devido pela sociedade, e passar a ser uma regra sem exceções. Por isso, “ a simples falta de pagamento não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários da empresa (art. 135 do CTN)” (MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. Atlas: São Paulo. 6ª ED.2017).

Como muito bem observado pelo doutrinador, a infração à lei mencionada pelo art. 135 do CTN é do sócio, e não do contribuinte. Desse modo, o mero inadimplemento do tributo não enseja pro si só a responsabilidade pessoal, sendo este entendimento até mesmo sumulado pelo STJ, especificamente na súmula 430, tendo como teor, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

No âmbito administrativo, a inclusão indevida de sócio com responsável pelo auto de infração resta pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

“MULTA QUALIFICADA. OMISSAO DE RECEITAS. SUMULA CARF N° 14, NECESSIDADE DE DEMONSTRACAO E COMPROVACAO DE FRAUDE.

INOCORRENCIA. Não obstante o conteúdo da Sumula CARF nº 14, é necessária a comprovada ocorrência de fraude e dolo para a devida aplicação da previsão no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A imputação genérica e especulativa da ocorrência de fraude a fatos e negócios que não concorreram para a ocorrência da infração, sem demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício.

O mero registro contábil de histórico de entradas e saídas sob justificativas e rubricas cuja a comprovação documental não foi feita pelo contribuinte não constitui fraude. RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES.

— AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 4º CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda Conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise.

A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexos causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade.

RESPONSABILIDADE. EMPRESAS SÓCIAS. ART. 124 INCISO I CTN. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO NO TVF E INADEQUAÇÃO DO DISPOSITIVO. IMPROCEDÊNCIA.

O simples arrolamento de sócios como Responsáveis Solidários nas folhas dos Autos de Infração, Sem a devida descrição dos motivos e justificativa legal da sua responsabilização no Termo de Verificação Fiscal, não basta para promover a sua inclusão no polo passivo.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas atuadas.

O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele Econômico, finalístico e Consequencial que os titulares naturalmente têm na exploração dos Negócios Mercantis pela pessoa jurídica. ”

(Número do Processo 10853 729032'2015-28 N° Acórdão 1402-002 874 Relator(a). CAIO CESAR NADER QUINTELLA. Data da Sessão 19/02/2018)

Conforme demonstrado abaixo os Tribunais seguem esse entendimento:

"EXECUCAO FISCAL. EXCECAO DE PRE-EXYECUTIVIDADE ICMS. INCLUSAQ DO SOCIO NO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE

Não se pode tomar por "infração legal" o fato de a executada encontrar-se em débito com suas obrigações tributárias, pois, fosse assim, toda e qualquer omissão no recolhimento de tributo (que se dá, por definição em ofensa a disposição legal) renderia ensejo a responsabilidade do sócio, com o que a hipótese prevista no artigo 135, I, do CTN perderia o sentido. Ônus da Prova da infração legal que competia à exequente, havendo de se acrescentar que a boa-fé se presume, por princípio geral de direito não a má-fé. Julgamento de improcedência mantido. ainda que sob outro fundamento Recurso improvido.

(TUSP - APL. 00000312219938260404, Rel. Des. Luiz Sergio Fernandes de Souza, 7ª Câmara de Direito Público, Publicado em 25/09/2013)

"EXCEÇÃO PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUÇÃO FISCAL ICMS LANÇAMENTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. POR AUSÊNCIA DE REGULAR NOTIFICAÇÃO DOS CONTRIBUINTES E DOS CORRESPONSÁVEIS LEGITIMIDADE PASSIVA EXCLUSÃO DOS SÓCIOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. (...).

Ademais, a simples condição de sócio não enseja responsabilidade tributária, a qual, nos termos do artigo 135, inciso III, do código tributário nacional, apenas tem lugar quando seus atos tenham sido praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto. O não recolhimento de tributos por si só, não rende ensejo à responsabilidade pessoal do sócio com poderes de administração, em virtude de não caracterizar infração legal. (...) RECURSOS UNÂNIME.

(TJDF - APC: 19980110441192, Rel. Des. Cesar Laboissiere Loyola, 3ª Turma Cível, Publicado em 24/07/2013)

"AGRAVO, JULGAMENTQ MONOCRATICO. \_POSSIBILIDADE. INTELIGENCIA DO ART. 557 no CPC DIREITO TRIBUTARIO. EXECUCAO FISCAL. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. DISSOLUCAO IRREGULAR NAO CARACTERIZADA

Não se admite a responsabilidade objetiva do sócio-gerente, administrador ou diretor, mas sim a subjetiva. Desse modo, o não recolhimento do tributo por si só não constitui infração a lei apta a ensejar a responsabilidade solidária dos diretores ou administradores.

Da documentação acostada aos autos, verifica-se que a empresa executada sequer encerrou suas atividades. Da mesma forma, da consulta realizada.

(TJRS – AGV: 7004426970, Rel. Des. Luiz Felipe Silveira Difini, Primeira Câmara Cível, Publicado em 14/09/2011)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL- REDIRECIONAMENTO - SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR- NATUREZA SUBJETIVA - REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO - SUMULA 07/STJ. 1. E dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração a lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

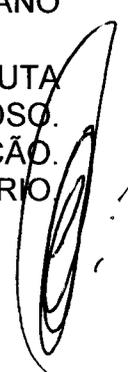
2. Inviável recurso especial que enseja revolvimento da matéria na fático probatória, por óbice da Sumula 7 desta Corte 3. Recurso especial não conhecido."

(STJ-REsp: 898168/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, Publicado em 05/03/2008)

Vislumbro que existe um enorme prejuízo para os sócios sim, pois o STJ entende pacificamente que a Certidão da Dívida Ativa tem presunção de legitimidade, por essa razão, uma vez constando o nome do sócio na CDA em eventual execução fiscal o ônus da prova de que não existiria responsabilidade pessoal caberia a ele, não podendo este CONAT se recusar a apreciar a matéria em sede de 1º Grau, tampouco afirmar que o assunto deve ser discutido em Execução Fiscal.

A questão esta sendo suscitada na seara administrativa, assim, eventual certidão de dívida será emitida já com o nome do sócio, causando sérios prejuízos a este de forma desleal, e assim sendo, caso o nome do sócio não seja excluído do processo administrativo nesse momento, o sócio da empresa poderá sofrer dano moral, causado pela Fazenda Pública por negativação indevida, já havendo se manifestado o STJ nesse sentido:

SERVIDORA PÚBLICA MUNICIPAL. EMPRÉSTIMO CONSIGNADO. DESCONTO EM FOLHA. AUSÊNCIA DE REPASSE A INSTITUIÇÃO CONSIGNATÁRIA. INSCRIÇÃO DA MUTUÁRIA NOS ORGÃOS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO. DANO MORAL. NEXO CAUSAL RECONHECIDO. CONTRIBUIÇÃO DA CONDUTA ADMINISTRATIVA PARA O EVENTO DANO MORAL. NEXO CAUSAL RECONHECIDO. CONTRIBUIÇÃO DA CONDUTA ADMINISTRATIVA PARA O EVENTO DANOSO. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. REDUÇÃO REAVALIAÇÃO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ).



1. O recurso se dirige contra acórdão que manteve o Município de Americana no polo passivo da ação pela prática de atos ilícitos que culminaram na inclusão do nome de servidora pública municipal nos Órgãos de proteção ao crédito. A ação discute o dever de indenizar por indevida negativação proveniente de empréstimo consignado cujas parcelas foram descontadas do salário da autora, mas não repassadas pela municipalidade à instituição corré.
2. Há pertinência subjetiva da Administração Pública para integrar a lide. Apesar de não se discutir aqui a "legalidade dos descontos realizados na folha de pagamento", a controvérsia versa sobre o nexo causal entre a ilícita ausência dos repasses e o resultado danoso que se pretende indenizar. A matéria é de mérito, não de ilegitimidade passiva.  
(REsp 1680764/SP, Rel. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 17/19/2017)

Assim, esse relator teve seu voto vencido, mas entendeu pela ilegitimidade passiva dos Representantes legais/sócios da empresa, haja vista que quando da constituição do crédito tributário no fim do processo administrativo estes representantes serão responsabilizados judicialmente quando de uma possível execução fiscal, o que seria por demais injusto, pelo simples fato de não terem participado dos atos administrativos processuais, onde não exerceram o princípio da ampla defesa e do contraditório, fatalmente, futuramente vindo a responder por essa dívida de maneira indevida.

#### **QUESTÃO DE MÉRITO**

Ressalto que o trabalho fiscal foi realizado a partir dos elementos prestados pelo contribuinte, que não apontou erro no manuseio das informações, ou seja, não demonstrou que as quantidades de produtos lançados no SLE, relativamente aos estoques de entradas e saídas, estavam dissonantes dos fornecidos pela empresa.

Em relação aos argumentos de que o trabalho pericial ficou omissos quanto à necessária aplicação da margem de presunção de 0,6% (seis décimos por cento), estabelecida pela ANP, é preciso dizer que esse percentual é aceitável como perdas ou sobras, por forma da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo, sendo válida para os postos revendedores de combustível. Vejamos:

Art. 5º independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Essa regra não se aplica a empresa recorrente, sendo que esta não é Posto Revendedor - PR, mas Comércio Atacadista de Álcool Carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo.

Vislumbro que as autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do Auto de Infração em análise não poderia considerar percentual de perdas no levantamento de estoque, pois este é realizado a partir dos dados informados pelo contribuinte ao Fisco.

No caso em comento, o levantamento de estoque identificou uma quantidade de combustível de posse da distribuidora maior do que a quantidade adquirida com nota fiscal e imposto recolhido. Nesta situação, a cobrança do imposto será conforme disposto no art. 431, § 3º, do Decreto nº 24.569/97, in verbis:

Art. 431. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS,

(...)

§ 3º Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido.

Quanto ao pedido de diligência para refazer os cálculos elaborados no Laudo Pericial, de logo indefiro, haja vista que o Relatório do Sistema Levantamento de Estoque, base para autuação, já foi alvo de trabalho pericial levando em consideração os dados informados pelo contribuinte.

**Diante do exposto, DECIDO CONHECER DO RECURSO ORDINÁRIO INTESPOSTO, NEGAR-LHE PROVIMENTO, PARA CONFIRMAR A DECISÃO CONDENATÓRIA PROFERIDA PELA 1ª INSTÂNCIA, JULGANDO PROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "C", da Lei nº 12.670/97, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003.**

**DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO**

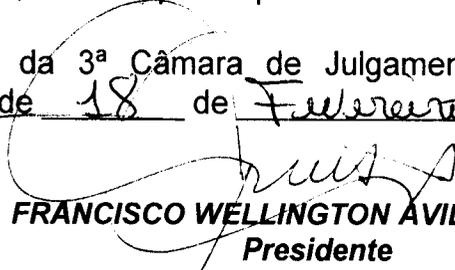
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>R\$ 127.870,28</b>
<b>ICMS (17%)</b>	<b>R\$ 21.737,94</b>
<b>MULTA</b>	<b>R\$ 21.737,94</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 43.475,88</b>

É como voto.

**DECISÃO**

**Processo de Recurso Nº 1/1064/2013 – Auto de Infração nº 1/201305181. RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. RELATOR: Conselheiro RICARDO FERREIRA VALENTE FILHO. Decisão:** Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, e tomar as seguintes deliberações: **1- Quanto à alegação de ilegitimidade passiva dos representantes legais da empresa**, afastar por unanimidade de votos, considerando o previsto no art. 431, § 3º do RICMS; **2-** Em relação a variação volumétrica de 0,6% prevista no art. 11, da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo, afastar por unanimidade de votos, considerando que a referida Portaria trata de mecanismo de proteção ambiental e o respectivo percentual indica perdas de volume, afastando-se, conseqüentemente, o pedido de diligência; **3- No mérito**, resolvem, por unanimidade de votos, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª instância. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, na data de 18 de Febrero de 2020.

  
**FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA**  
Presidente

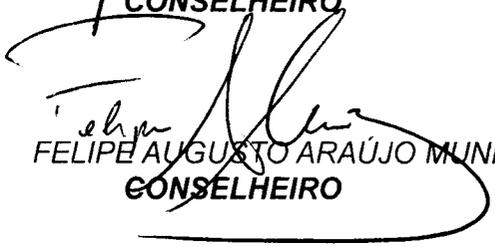
  
**LÚCIO FLÁVIO ALVES**  
CONSELHEIRO

  
**RICARDO FERREIRA VALENTE FILHO**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**TERESA HELENA CARVALHO PORTO**  
CONSELHEIRA

  
**MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA**  
CONSELHEIRO

  
**ALEXANDRE MENDES DE SOUSA**  
CONSELHEIRO

  
**FELIPE AUGUSTO ARAÚJO MUNIZ**  
CONSELHEIRO

  
**André Gustavo Carreiro Pereira**  
Procurador do Estado  
Em: 13/02/2020