

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.836/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001434317-12  
Impugnação: 40.010149437-78  
Impugnante: Auto Posto Ypê Ltda.  
IE: 518100374.00-35  
Coobrigados: Fábio Aginaldo da Silva  
CPF: 000.497.856-05  
Flávio Severino da Silva  
CPF: 948.718.846-00  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores respondem 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.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02, entrada, estoque e saída de combustíveis, mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, desacobertos de documentação fiscal. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 para entradas e estoques desacobertos. Exigência, também, da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da mesma lei pelas entradas, estoques e saídas desacobertos. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve-se considerar os estoques iniciais e finais de cada exercício conforme o Livro de Movimentação de Combustíveis.

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

**RELATÓRIO**

O lançamento, referente ao período de 01/05/15 a 31/12/18, versa sobre a constatação de entradas, estoques e saídas de combustíveis, sujeitos ao regime de substituição tributária, desacobertos de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 para entradas e estoques desacobertos. Exigência também da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da mesma lei pelas entradas, estoques e saídas desacobertos, aplicando-se a redução da alínea “a” do dispositivo para os exercícios de 2017 e 2018. Não aplicada a mesma redução para os exercícios de 2015 e 2016, por ter a apuração se baseado também em documentos não registrados na escrituração fiscal do Contribuinte.

Incluídos no polo passivo, na condição de responsáveis solidários, os sócios-administradores do Contribuinte, com base no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c art. 135, inciso III do CTN.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 255/260, pela qual sustenta que:

- no período de 01 a 21/12/17 houve duplicidade de lançamentos de vendas no LEQFID, o que gerou entradas ou estoques desacobertos;
- o levantamento considerou em 2014 e 2015 os estoques finais constantes do LMC, mas, em 2016 a 2018, considerou os contidos no SPED Fiscal, que estavam errados por não considerar as perdas de anos anteriores;
- com isso, os volumes altos caracterizaram “estouro de tanque”;
- em todos os arquivos do SPED transmitidos constam no Registro 1300 (LMC) valores de estoques menores que os do Registro H (Inventário);
- devem ser considerados os estoques constantes do LMC e deve ser reconhecido o direito à correção do Registro H;
- também devem ser consideradas as perdas de estoque, limitadas a 0,6%, conforme reconhecido pelo CCMG em outro PTA;
- as perdas ocorridas são bem inferiores ao referido limite e já estavam registradas no LMC anteriormente ao levantamento;
- todo imposto sobre as mercadorias é retido na fonte por substituição tributária, por isso não haveria benefício algum para o Contribuinte em deixar de emitir documento fiscal;
- a legislação de Minas Gerais não tem previsão de como documentar a perda de combustível;
- autuar tal situação colocaria o Contribuinte em situação de cometer crime fiscal, pois só lhe restaria manipular aferições ou adquirir produtos sem NF para compensar as perdas;
- houve, ainda, um erro numa aquisição de etanol em 27/02/18, ao ser feito o pedido de 20.000 (vinte mil) litros ao invés de 10.000 (dez mil), uma vez que o tanque do posto não tinha capacidade para tal volume, sendo o fato detectado somente na hora do descarregamento e optando-se por deixar 5.000 (cinco mil) litros no caminhão, que é de propriedade do posto, para descarregar no dia 01/03/18;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- essa operação foi registrada no LMC do dia e foi a única vez em que ocorreu o fato, o que demonstra a honestidade do Contribuinte;

- ao desconsiderar o volume retido no veículo, o levantamento considerou saídas desacobertas no dia 27/02 e diminuição do estoque em 4.229 (quatro mil, duzentos e vinte e nove) litros;

- essa diminuição fez com que nos dias 12 e 19 de março seguintes aparecessem entradas da mesma mercadoria sem nota fiscal.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 292/319, para acatar parcialmente a Impugnação, relativamente à arguição de duplicidade de lançamentos de vendas no arquivo de ECF, no período de 01 a 21/12/17.

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento às fls. 328/330, sob os seguintes argumentos:

- não comercializou um litro sequer de combustível sem documento fiscal;

- a Fiscalização não considerou as perdas ocorridas, que foram documentadas no LMC e escrituradas no SPED fiscal;

- tratando-se de mercadoria sujeita à ST, não há nenhuma vantagem econômica para o Contribuinte vender sem nota fiscal;

- a Portaria nº 26/92 do extinto DNC admite o lançamento no LMC de perdas de até 0,6%;

- tal percentual também é permitido pelo Ato Cotepe nº 20/2002;

- a diferença apurada é irrisória e irrelevante, não havendo como se apontar motivação nem mesmo econômica para realização de ilícito;

- de 2014 a 2018, para a gasolina comum, foram registradas no LMC e SPED perdas num total de 12.710 (doze mil, setecentos e dez) litros, frente a um total de mais de 6 (seis) milhões de litros, o que é muito inferior ao tolerável;

- não haveria como dar saída desacoberta, pois a regra do PAF ECF do período não permitia fazer vendas que não fossem geradas por um concentrador de abastecimento;

- ao deixar de considerar as perdas, toda vez que o Contribuinte comprava combustível e completava o tanque, a Fiscalização apurava excesso em relação à sua capacidade do tanque, que seria produto desacoberto;

- ao perder o combustível, o Contribuinte teve prejuízo financeiro, mas mesmo assim recolheu os impostos e nunca pediu restituição pelo fato.

A Fiscalização apresenta Manifestação às fls. 396/402, nos seguintes termos:

- a instrução do trabalho observou a todos os requisitos do RPTA/Decreto nº 44.747/08 e o procedimento está embasado no art. 194 do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto aos estoques finais, em primeiro lugar são utilizados os dados do LRI da EFD/SPED, nos registros H, e, na falta destes, são considerados os registros do LMC, que é um livro auxiliar instituído pela Agência Nacional do Petróleo – ANP;

- não procede a alegação de erros no LRI, pois os valores dos estoques finais de cada exercício devem ser obtidos por medição física ou eletrônica e, portanto, já consideram possíveis variações de perdas ou ganhos;

- o estoque final de 2015, transmitido pelo SPED, está em conformidade com o LMC;

- o chamado “estouro de estoque” é registrado no levantamento como Saída Acima da Tancagem (SAT) e não se trata de entradas descobertas, mas de escrituração de entradas superiores à capacidade física do tanque ou de operações de saídas sem o respectivo documento fiscal;

- se a entrada está devidamente acobertada por documento fiscal e em quantidade compatível, não ocorre o “estouro de estoque”;

- quanto ao percentual de 0,6% previsto pela Portaria DNC nº 26/92, o índice diz respeito unicamente ao comparativo do estoque escritural, cuja aplicação tem a finalidade de verificar se as variações de combustível estão em uma margem aceitável ou se há indício de irregularidade, que pode ser, por exemplo, vazamento de combustível para o meio ambiente ou por operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis, não se tratando, portanto, de referência percentual de uma perda padrão de combustível a justificar a infração cometida;

- na legislação do ICMS em MG não existe previsão para a aplicação desse percentual;

- quanto à alegada armazenagem de combustível no caminhão, não pode ser admitida, por ser prática sem respaldo da ANP, conforme sua Portarias nº 116/00 e Resolução nº 41/13.

Pede a procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 29/07/21, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 03/08/21, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Helder Luiz Costa (Relator) e Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 292/319, e, ainda, para considerar os estoques iniciais e finais de cada exercício conforme o Livro de Movimentação de Combustíveis de fls. 40/64, e do Conselheiro Victor Tavares de Castro que acatava as adequações do lançamento constantes do voto do Relator e, ainda, acolhia a arguição quanto à NF de nº 5.336 de 27/02/18, cuja mercadoria teria sido descarregada parcialmente em data posterior, e excluía os Coobrigados do polo passivo.

---

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a apuração fiscal foi realizada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) – procedimento previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Trata-se de técnica idônea, baseada nos registros e documentos do próprio Contribuinte, que permite a apuração da movimentação diária de mercadorias no estabelecimento e, por consequência, aponta a eventual ocorrência de entradas, saídas ou estoques desacobertos de documentação fiscal.

Como visto, além das notas fiscais lançadas pelo Contribuinte na Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED dos exercícios de 2015 e 2016, constatou-se a omissão de registro de seis notas fiscais eletrônicas em 2015 e outras quatro em 2016, sendo todas elas consideradas na execução da rotina do LEQFID.

Os estoques iniciais e finais de cada exercício foram obtidos pela Fiscalização a partir dos registros no Livro Registro de Inventário (LRI) ou, quando estes não estavam disponíveis, do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Todo a apuração está minuciosamente demonstrada nas planilhas constantes dos autos, inclusive em arquivos eletrônicos.

Dada a objetividade do levantamento fiscal, cabe a análise dos aspectos de fato apontados pela Impugnante.

O primeiro deles, relacionado com a duplicidade de lançamentos de vendas no arquivo de ECF, no período de 01 a 21/12/17, já foi acatado pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário constante de fls. 292/319, pela qual foram excluídas as exigências fiscais decorrentes do fato.

A segunda questão diz respeito aos estoques iniciais e finais considerados no levantamento. Como mencionado, foram extraídos do LRI ou, subsidiariamente, do LMC.

Como destacado pela Fiscalização, no levantamento quantitativo são considerados em regra os estoques escriturados no LRI. Mas foi a própria Impugnante que deixou de escriturar o referido livro relativamente ao estoque final de 2014 (que também seria o inicial de 2015), dando causa à utilização de uma fonte subsidiária para o levantamento, no caso, o LMC, que é um livro previsto no art. 160, inciso IX, do RICMS/02:

Art. 160 - O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras de escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

(...)

IX - Livro de Movimentação de Combustíveis;

(...)

§ 9º O livro Movimentação de Combustíveis será utilizado pelo Posto Revendedor para registro diário das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo ser observadas, quanto à sua escrituração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e modelo, as normas da Agência Nacional do Petróleo (ANP).

Contudo, observa-se que a Fiscalização somente utilizou os estoques do LMC quando não teve os dados do LRI. Assim, ocorreu de, no mesmo levantamento, ter considerado o estoque inicial de uma fonte e o estoque final de outra fonte.

Destaque-se que as exigências deste PTA, que contempla os exercícios de 2015 a 2018, são complementares às exigências do PTA nº 01.001434128-23, que contempla o exercício de 2014.

Assim, considerados os dois Autos de Infração, tem-se que o levantamento começou com o uso do LRI para o estoque inicial de 2014, equivalente ao estoque final de 2013, de quatro dos cinco produtos. Depois, passou para o LMC para a obtenção do estoque final de 2014 e estoque inicial de 2015 dos cinco produtos. Depois, voltou para o LRI para fins dos estoques seguintes dos cinco produtos.

Da análise dos autos, observa-se que, à exceção dos estoques finais do exercício de 2015, toda vez em que havia informações dos estoques pelo LRI e pelo LMC, os valores eram divergentes entre eles, sendo os do LRI maiores que os do LMC.

O motivo dessa divergência, segundo a Impugnante, seria o fato de que no LRI não foram consideradas as perdas registradas no LMC. Mas, independentemente desse motivo, o fato é que a divergência existe. Dessa forma, considerar no levantamento ora uma fonte ora outra causa distorções na apuração, potencializando a ocorrência das diferenças de saídas, entradas ou estoques de mercadorias.

O critério de uso dos dados do LMC na falta do LRI é defensável. Mas alternar entre uma e outra fonte no mesmo período causa distorção, por haver evidente diferença entre os dados de cada uma dessas fontes.

Assim, se para o estoque final de um exercício é tomado o valor escriturado em uma fonte, é razoável que para o estoque inicial seja considerada a mesma fonte. No caso, como não há dados do LRI para todos os períodos e há dados do LMC, é razoável que este seja considerado para todo o levantamento.

Portanto, devem ser considerados no levantamento os estoques iniciais e finais de cada exercício conforme o Livro de Movimentação de Combustíveis, cujos registros constam às fls. 40/64.

Quanto ao pedido de dedução de perdas por evaporação, se elas podem ocorrer, também é fato que podem ocorrer ganhos de volume por variação de temperatura. Como se vê nas cópias do LMC juntadas, o seu campo 8 demonstra casos de variação negativa e variação positiva. Ao longo do tempo, uma coisa e outra pode se compensar, mas, ainda que ao final o resultado seja de perdas, no caso presente elas já estarão consideradas, tendo em vista que, pela decisão, os estoques iniciais e finais serão tomados do LMC, que levam em conta as perdas e os ganhos.

Em relação ao alegado descarregamento parcial de uma quantidade de etanol em uma data, com manutenção de outra parte dentro do caminhão para descarga dois dias depois, observa-se que não existem provas concretas do fato.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De plano, como destaca a Fiscalização, tal procedimento nem seria permitido, tendo em vista a previsão expressa no art. 22 da Portaria ANP nº 41/13, que obriga ao armazenamento de combustíveis pelo revendedor varejista em tanques subterrâneos, salvo situações específicas:

Art. 22. O revendedor varejista de combustíveis automotivos obriga-se a:

(...)

XIII - armazenar combustível automotivo em tanque subterrâneo, exceto nos casos de revenda varejista marítima e revenda varejista flutuante, cujo(s) tanque(s) pode(m) ser do tipo aéreo, observadas as normas específicas de qualidade, segurança e meio ambiente; (grifos nossos).

Não que a norma acima seja, por si só, suficiente para afastar a ocorrência fática alegada, mas ela demonstra que tal situação não seria algo natural e rotineiro. Aliado a isso está o fato de que para provar a alegação foi apresentada tão somente uma anotação unilateral do Contribuinte no LMC (fl. 261), no sentido de que parte da mercadoria ficou no caminhão para descarga dois dias depois.

Admitir-se tal procedimento, sem sustentação fática, seria desconstruir toda a complexa sistemática de controle fiscal nas vendas a varejo de combustíveis, que exige controle diário dos estoques e abastecimento somente pelos bicos das bombas vinculados a equipamentos emissores de cupons fiscais.

Portanto, não há que se admitir tal alegação.

As penalidades aplicadas estão em consonância com a previsão legal.

A Multa Isolada por descumprimento da obrigação acessória – saídas, entradas ou estoques desacobertos – tem respaldo no art. 55, inciso II, 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 desacoberta 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;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para os exercícios de 2017 e 2018, correta a redução a 20% (vinte por cento), conforme requisitos da alínea “a” do dispositivo, uma vez que a apuração se baseou exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do Contribuinte.

Para os exercícios de 2015 e 2016, corretamente aplicado o percentual original de 40% (quarenta por cento) previsto no inciso II, por ter a apuração se baseado também em documentos não registrados na escrituração fiscal do Contribuinte.

A Multa de Revalidação, de 100% (cem por cento) do ICMS/ST não recolhido, está de acordo com o disposto no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, da mesma lei:

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 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:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Quanto à responsabilidade pessoal dos sócios-administradores do estabelecimento autuado, está prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º inciso II, da Lei nº 6.763/75.

### Código Tributário Nacional (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.

---

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

§ 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.

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar. Independentemente da técnica utilizada para o levantamento fiscal, o fato final admitido como comprovado é a realização de operações desacobertadas de documentação fiscal, o que evidencia a vontade de quem tinha a administração do negócio em omitir da apuração fiscal essas operações.

Correta, portanto, a inclusão dos sócios-administradores no polo passivo da obrigação tributária.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 29/07/21. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 292/319, e, ainda, para considerar os estoques iniciais e finais de cada exercício conforme o Livro de Movimentação de Combustíveis de fls. 40/64. Vencidos, em parte, o Conselheiro Marco Túlio da Silva, que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 292/319 e o Conselheiro Victor Tavares de Castro, que acatava as adequações do lançamento constantes do voto do Relator e, ainda, acolhia a arguição quanto à NF de nº 5.336 de 27/02/18, cuja mercadoria teria sido descarregada parcialmente em data posterior, e excluía os Coobrigados do polo passivo. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor).

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Heldo Luiz Costa**  
**Relator**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente**

D

23.836/21/1ª

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

Acórdão: 23.836/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001434317-12  
Impugnação: 40.010149437-78  
Impugnante: Auto Posto Ypê Ltda.  
IE: 518100374.00-35  
Coobrigados: Fábio Aguiinaldo da Silva  
CPF: 000.497.856-05  
Flávio Severino da Silva  
CPF: 948.718.846-00  
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, 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 lançamento, referente ao período de 01/05/15 a 31/12/18, versa sobre a constatação de entradas, estoques e saídas de combustíveis, sujeitos ao regime de substituição tributária, desacobertados de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 255/260, na qual alega, dentre outros pontos, que o levantamento considerou em 2014 e 2015 os estoques finais constantes do LMC, mas, em 2016 a 2018, considerou os contidos no SPED Fiscal, que estavam errados por não considerar as perdas de anos anteriores; e que devem ser consideradas as perdas de estoque, limitadas a 0,6%.

O voto condutor entendeu que o uso dos dados do LMC na falta do LRI, alternando entre um e outro no mesmo período causaria distorção, por haver evidente diferença entre os dados de cada uma dessas fontes. Aqui destaco que tais diferenças não poderiam existir com relação ao estoque, conforme irei abordar adiante.

Acrescenta o voto que, se para o estoque final de um exercício é tomado o valor escriturado em uma fonte, é razoável que para o estoque inicial seja considerada a mesma fonte. No caso, como não há dados do LRI para todos os períodos e há dados do LMC, entende razoável que este seja considerado para todo o levantamento. Neste ponto ressalto que a questão não se trata de análise de razoabilidade, mas sim de observância da legislação de regência.

Conclui o voto que deve ser considerado no levantamento os estoques iniciais do exercício conforme o Livro de Movimentação de Combustíveis, cujos registros constam às fls. 40/64. Divirjo de tal conclusão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na sequência, o voto acrescenta que quanto ao pedido de dedução de perdas por evaporação, no caso dos autos elas já estarão consideradas, tendo em vista que, pela decisão, os estoques iniciais e finais serão tomados do LMC, no qual consta o registro das perdas e os ganhos.

Pois bem, entendo que não há justificativa para alterar o trabalho fiscal de forma a adotar apenas o estoque constante do LMC, afinal o estoque lançado tanto no LMC quanto no LRI deve ser o mesmo, e espelhar o estoque físico da mercadoria no estabelecimento.

Ressalte-se que foi o fato de o Contribuinte não cumprir com sua obrigação de regular escrituração dos livros fiscais que, na ausência do LRI motivou a adoção pela Fiscalização do estoque lançado no LMC.

Sobre o tema cabe citar a Instrução Normativa, anexa à Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/92, que instituiu o LMC, onde no inciso VII trata do estoque lançado no referido livro.

Portaria DNC nº 26/92

(...)

VII - O preenchimento dos campos do LMC será feito da seguinte forma:

1 - produto a que se refere a folha;

2 - data;

3 - estoque físico de abertura dos tanques no dia, cuja medição deverá ser realizada por um único método;

a) A numeração nos tanques no LMC será efetuada pelo PR;

3.1 - Somatório dos volumes dos tanques do produto a que se refere(m) a(s) folha(s);

4 - Números e datas das Notas Fiscais relativas aos recebimentos do dia;

4.2 - Volume a que se refere a Nota Fiscal;

4.4 - Resultado de (3.1 + 4.3);

5 - Informações sobre as vendas do produto;

5.1 - Número do tanque a que se refere a venda;

5.2 - Número do bico ou da bomba quando essa tiver apenas um bico de abastecimento;

5.3 - Volume registrado no encerrante de fechamento do dia (desprezar os decimais);

5.4 - Volume registrado no encerrante de abertura do dia (desprezar os decimais);

5.5 - Aferições realizadas no dia;

5.6 - Resultado de (5.3 - 5.4 - 5.5);

5.7 - Somatório das vendas no dia;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 6 - Estoque escritural (4.4 - 5.7);
  - 7 - Estoque de fechamento (9.1);
  - 8 - Resultado de (7-6);
  - 9 - Volumes apurados nas **medições físicas** de cada tanque;
  - 9.1 - Somatório dos valores dos fechamentos físicos dos tanques;
  - 10 - Destinado ao valor das vendas;
  - 10.1 - Anotar o resultado do total de vendas no dia, apurado no campo 5.7, vezes o preço bomba do produto;
  - 10.2 - Valor acumulado das vendas no mês;
  - 11 - Campo destinado ao revendedor;
  - 12 - Campo destinado à fiscalização do DNC e de outros órgãos fiscais;
  - 13 - Nesse campo deverão ser informados:
    - a. O número de tanques com suas respectivas capacidades nominais e o número de bicos existentes, quando da escrituração da primeira e última página relativas a cada combustível;
    - b. Instalação ou retirada de tanques e bicos;
    - c. Troca ou modificação de encerrante, com anotação do volume registrado no encerrante substituído e no novo encerrante;
    - d. Modificação do Método de medição dos tanques;
    - e. Transferência de produto entre tanques do mesmo PR, sem passar pela bomba medidora;
    - f. **Variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC;**
    - g. Outras informações relevantes.
- (Grifou-se).

Depreende-se que os estoques iniciais e finais registrados no LMC se referem a estoques físicos medidos pelo contribuinte, não podendo divergir do dado do LRI. Como a legislação impõe que deve ser o mesmo estoque (estoque físico) a ser lançado em um (LRI) ou outro (LMC) livro, pode a Fiscalização adotar o estoque lançado em um ou outro livro para fins do levantamento fiscal.

Ainda, a referência na citada norma, de que deverão ser informadas as variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC, é clara quanto a ser um comando afeto à gestão do armazenamento e manuseio do combustível, sem importar em modificação na apuração fiscal-tributária.

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

O argumento de que deve ser levada em consideração eventual perda, a meu ver não pode ser acatado, porque não há na legislação tributária mineira previsão de adoção de tal parâmetro para apuração de estoque e levantamento quantitativo.

Assim, entendo correto o levantamento e julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 292/319.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**

CCMIG

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

Acórdão: 23.836/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001434317-12  
Impugnação: 40.010149437-78  
Impugnante: Auto Posto Ypê Ltda.  
IE: 518100374.00-35  
Coobrigados: Fábio Aguiinaldo da Silva  
CPF: 000.497.856-05  
Flávio Severino da Silva  
CPF: 948.718.846-00  
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, 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 lançamento, referente ao período de 01/05/15 a 31/12/18, versa sobre a constatação pelo Fisco de que teria havido entradas, estoques e saídas de combustíveis, sujeitos ao regime de substituição tributária, desacobertados de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID). Foram incluídos no polo passivo, na condição de responsáveis, os sócios-administradores do Contribuinte.

**A primeira divergência entre o voto vencido e o acórdão em referência se refere à operação acobertada na Nota Fiscal nº 5.336 de 27/02/18.**

A operação acobertada pela Nota Fiscal nº 5.336 de 27/02/18 registrou a operação de aquisição de 20.000 (vinte mil) litros de gasolina, sendo que o tanque de combustível do Contribuinte tinha capacidade de armazenamento limitada.

Por isso, o Contribuinte esclareceu que manteve 5.000 (cinco mil) litros de gasolina dentro do caminhão para descarregar no dia 01/03/18, e comprovou a referida alegação por meio de anotação contemporânea do evento nas observações do respectivo Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Não obstante a prova apresentada pelo Contribuinte, o Fisco insistiu na tese de que o procedimento do Contribuinte não seria permitido, tendo em vista a previsão expressa no art. 22 da Portaria ANP nº 41/13, que obriga o armazenamento de combustíveis em tanques subterrâneos:

Art. 22. O revendedor varejista de combustíveis automotivos obriga-se a:

(...)

XIII - armazenar combustível automotivo em tanque subterrâneo, exceto nos casos de revenda varejista marítima e revenda varejista flutuante, cujo(s) tanque(s) pode(m) ser do tipo aéreo, observadas as normas específicas de qualidade, segurança e meio ambiente; (grifos nossos).

Ainda que o argumento do Fisco seja válido, no sentido de não ser permitido manter no caminhão parte do combustível para descarregamento posterior, o ICMS não pode ser cobrado com este fundamento.

Isso até mesmo porque tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, se há um descumprimento de norma regulamentada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), caberá à própria agência reguladora aplicar as sanções pertinentes. E, caso se verifique também a violação de alguma obrigação tributária acessória, caberá ao Fisco cobrar a penalidade isolada respectiva, nos termos legais.

Todavia, se o contribuinte logra êxito em afastar a presunção estabelecida pela divergência apuradas por meio de LEQFID, a consequência é ajustar os estoques com as comprovações feitas pelo contribuinte para verificar se permanecerão as divergências apontadas.

E nem se diga que a prova do Contribuinte seria fraca, pois estaria baseada apenas em uma declaração unilateral anotada no LMC respectivo. Este argumento não prospera porque a capacidade do tanque do contribuinte é fato objetivo cuja veracidade poderia ser refutada pelo Fisco, o que não foi feito em nenhum momento. Pelo contrário, o Fisco admite a ocorrência fática, mas considera ela insuficiente para afastar a presunção estabelecida porque seria um procedimento não permitido pelas normas da ANP.

Assim, admitir a cobrança do ICMS no caso concreto em relação à operação da Nota Fiscal nº 5.336 de 27/02/18, significa atribuir ao LEQFID o caráter de presunção absoluta a retirar do Contribuinte qualquer possibilidade de defesa.

Portanto, julgo improcedente o lançamento neste particular.

**A segunda divergência entre o voto vencido e o acórdão em referência se refere a inclusão dos coobrigados no polo passivo.**

Os sócios foram incluídos no polo passivo, como coobrigados, unicamente por ostentarem a condição de administradores.

Sabe-se que as relações jurídicas se desenvolvem entre pessoas, físicas ou jurídicas, sendo designado sujeito passivo a pessoa que assume o polo negativo da relação e sujeito ativo aquela que assume o polo positivo.

Com base nessa compreensão, em uma relação jurídico-tributária o sujeito ativo será o ente político dotado da competência constitucional para instituir o tributo – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios – ou outra pessoa credenciada pela lei

para a referida arrecadação. Já o sujeito passivo poderá ser qualquer pessoa que tenha vínculo com a ocorrência da hipótese descrita na norma de incidência – o “fato gerador” – e que seja tenha a obrigação legal de pagamento do tributo.

No Direito Tributário, a exigência de que os sujeitos passivos tenham vínculo com o fato gerador é consequência lógica da estrutura constitucional de cada espécie tributária.<sup>1</sup> Além disso, o art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define o sujeito passivo de obrigação tributária principal como sendo: o “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; ou o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. E o art. 128 desse mesmo diploma normativo, que inaugura o Capítulo V, da “Responsabilidade Tributária”, dispõe que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Portanto, de acordo com o CTN os sujeitos passivos são classificados como contribuintes, quando praticam o fato gerador, e responsáveis, quando a lei os indica para pagar a exação mesmo sem ter praticado o fato gerador, desde que mantenham vínculo com esse. Além disso, o CTN divide a disciplina dos responsáveis em *responsabilidade dos sucessores* (arts. 129 ao 133), *responsabilidade de terceiros* (arts. 134 e 135) e *responsabilidade por infrações* (arts. 136 a 138).

No caso concreto, a Autoridade Fazendária compreendeu que haveria responsabilidade de terceiros ao fundamento do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei 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. (Grifou-se)

A redação da Lei Estadual reflete a mesma a regra nacional do art. 135, dispositivo incluído em seção do CTN relativa à “Responsabilidade de Terceiros” por infrações, que exige um nexo de causalidade entre a obrigação tributária e uma conduta

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 87.

abusiva do sócio (ou de outras pessoas listadas no dispositivo), o que não se pode ter como ocorrido a partir da mera presunção legal de ocorrência do fato gerador tributário.

O raciocínio fazendário de que gestores de sociedades empresárias, pela sua condição, são responsáveis pelas obrigações tributárias, viola frontalmente o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pois aplica a hipótese excepcional de responsabilidade de terceiros por infração sem comprovar a ocorrência dos fatos que se caracterizam como requisitos legais para a referida atribuição de responsabilidade.

A acusação fiscal não comprovou qualquer conduta praticada pelos sócios, pois apenas fez uma acusação abstrata de que seriam deles, como administradores, a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) da sociedade. Não se pode admitir a responsabilidade com base no referido dispositivo legal sem que seja descrita e comprovada uma conduta abusiva atribuível aos terceiros e que tenham nexo de causalidade com a obrigação tributária.

A discussão travada nos autos diz respeito a divergências apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, sendo certo que o próprio fato gerador foi tido como ocorrido a partir de uma presunção legal.

Em que pese a possibilidade de a Fiscalização presumir a ocorrência do fato gerador a partir das divergências de obrigações acessórias, não se pode estender tal presunção para considerar que teria ocorrido, também, uma conduta abusiva de gestores e, assim, legitimar a atribuição do vínculo de responsabilidade sem ônus argumentativo e probatório exaurientes por parte da Autoridade Fazendária.

Atribuir a responsabilidade de terceiros no caso concreto, além de violar o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 – e a regra do art. 135 do CTN –, também afronta o art. 1.052 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), que estabelece a regra geral de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios e limita a responsabilidade destes ao capital social.

Portanto, julgo improcedente o lançamento em face dos sócios.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Victor Tavares de Castro**  
**Conselheiro**