

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.563/26/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004624184-97
Impugnação: 40.010160520-48, 40.010160514-75 (Coob.)
Impugnante: Auto Posto Serviços Nova Opção Ltda
IE: 693302963.01-42
Paulo Henrique Gonçalves Pereira (Coob.)
CPF: 523.456.886-53
Origem: DF/Varginha

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS/ST, uma vez que o Contribuinte, não optante pela definitividade da substituição tributária, praticou operações a consumidor final em montante superior a base de cálculo presumida (PMPF) utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, nos termos do art. 31-B do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 45 do Anexo VII do RICMS/23. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de falta de recolhimento do ICMS/ST, uma vez que o Contribuinte, não optante pela definitividade da substituição tributária, no período de janeiro de 2021 a dezembro de 2024, praticou operações a consumidor final em montante superior a base de cálculo presumida (PMPF) utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, nos termos do art. 31-B do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 45 do Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrador, Sr. Paulo Henrique Gonçalves Pereira, foi incluído como coobrigado no polo passivo da autuação, com base no art. 135, inciso III, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão de possuir poderes de gestão, nos termos da cláusula oitava do Contrato Social, praticando, de forma reiterada, atos contrários à lei relacionados ao não recolhimento do complemento do ICMS previsto no art. 31-A do Anexo XV do RICMS/02 e art. 44 do Anexo VII do RICMS/23.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação anexada aos autos do e-PTA.

A Fiscalização, acatando parcialmente a Impugnação, reformula o crédito tributário conforme Termo de Reformulação do Lançamento às págs. 248/249, entendendo que assiste razão ao Impugnante em relação às seguintes alegações:

1) solicitação de congelamento do PMPF, para não ser cobrado ICMS Complementar no período compreendido entre 01/11/21 e 30/06/22, uma vez que em virtude do Convênio nº 192/21, celebrado em âmbito CONFAZ, houve o congelamento do PMPF, o qual afastou a cobrança do ICMS Complementar neste período;

2) utilização de novo cálculo baseado no valor médio ponderado da base de cálculo do ICMS/ST apurada nos documentos fiscais que acobertaram as entradas, visto que a legislação tributária mineira - Anexo XV do RICMS/02, art. 31-D, §1º e Anexo VII do RICMS/23, art. 45, §1º estabelece essa forma de cálculo. Sendo assim, os cálculos para os períodos em que cabem a cobrança do imposto foram refeitos, conforme disposto no regulamento.

Outrossim, procedeu-se à exclusão da cobrança do ICMS/ST complementar da gasolina e do diesel para o período compreendido entre 01 de julho de 2022 a 30/04/23, em razão da utilização do PMPF Médio dos últimos 60 (sessenta) meses. Conforme acordo no Supremo Tribunal Federal (STF), a Base de Cálculo/ST ficou "artificialmente" inferior ao valor real do preço médio de mercado, portanto foram excluídos do referido período, o ICMS complementar da gasolina e do diesel.

Aberta vista, a Impugnante não comparece novamente aos autos e a Fiscalização se manifesta.

DECISÃO

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação de falta de recolhimento do ICMS/ST, uma vez que o Contribuinte, não optante pela definitividade da substituição tributária, no período de janeiro de 2021 a dezembro de 2024, praticou operações a consumidor final em montante superior a base de cálculo presumida (PMPF) utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, nos termos do art. 31-B do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 45 do Anexo VII do RICMS/23.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrador, Sr. Paulo Henrique Gonçalves Pereira, foi incluído como coobrigado no polo passivo da autuação, com base no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão

de possuir poderes de gestão, nos termos da cláusula oitava do Contrato Social, praticando, de forma reiterada, atos contrários à lei relacionados ao não recolhimento do complemento do ICMS previsto no art. 31-A do Anexo XV do RICMS/02 e art. 44 do Anexo VII do RICMS/23.

Primeiramente, importante salientar que, no caso dos autos, o recolhimento do imposto segue a sistemática da substituição tributária - ICMS/ST, aplicável aos combustíveis.

Nesse regime, um contribuinte substituto — geralmente o fabricante ou distribuidor — é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes, até o consumidor final. Dessa forma, o contribuinte substituído, Posto Revendedor de Combustíveis (PRC), fica desobrigado a recolher o imposto de suas operações de saída para consumidor final.

Importa destacar que o valor utilizado para o cálculo do imposto antecipado pelo substituto tributário, à época dos fatos geradores, corresponde ao PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final).

Todavia, as operações de venda realizadas pelo PRC (substituído), nem sempre ocorrem com base de cálculo equivalente ao referido PMPF, o que pode gerar distorções. Tais distorções podem ocorrer para mais, quando o PMPF é superior ao preço efetivamente praticado na venda ao consumidor final, ou para menos, quando o PMPF é inferior ao valor efetivamente praticado nessa mesma operação.

Em razão das distorções mencionadas surge, para o contribuinte substituído, a obrigação de efetuar a complementação da diferença do imposto, conforme o art. 31-A do RICMS/02 e art. 44 do RICMS/23, no caso de venda de combustível em valor superior ao PMPF utilizado para o cálculo do ICMS/ST.

No caso dos autos, as vendas foram em valor efetivo superior àquele que serviu como base de cálculo presumida para a retenção antecipada do imposto por Substituição Tributária (ICMS/ST) no período de janeiro de 2021 a dezembro de 2024.

Sendo assim, o presente lançamento se refere à cobrança da referida diferença, tendo em vista o descumprimento do disposto na legislação tributária de Minas Gerais, mais precisamente art. 31-B do RICMS/02 e art. 45 do RICMS/23.

Inicialmente, o Auto de Infração teve por base a diferença entre o valor efetivo da saída (NFC-e) com o valor do PMPF, conforme planilha em anexo ao e-PTA, na qual consta todos os valores apurados.

O trabalho está embasado nas notas fiscais de saída (NFC-e) emitidas pelo Contribuinte, comparando os valores de saídas com os valores de PMPF.

A metodologia adotada para o cálculo da complementação do ICMS devido, a título de substituição tributária sobre combustíveis, seguiu rigorosamente os parâmetros estabelecidos na legislação tributária mineira, considerando as disposições vigentes à época de cada operação e os critérios objetivos de apuração da base de cálculo real praticada pelo contribuinte.

Assim, foram analisadas individualmente as transações de venda de combustíveis documentadas por meio de Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas (NFC-e), emitidas pelo Contribuinte ao longo do período fiscalizado. Para cada uma dessas operações, foi identificado o valor unitário por litro (R\$/L) efetivamente praticado na venda ao consumidor final.

Em seguida, esse valor unitário foi comparado com a base de cálculo presumida fixada pela legislação estadual para o respectivo período e tipo de combustível, estabelecida por meio de Publicações no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – Ministério da Fazenda, com base no Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF).

Nos casos em que o valor por litro praticado na venda foi superior ao valor da base presumida, procedeu-se ao seguinte cálculo:

- determinação da diferença unitária de preço (R\$/L): subtração entre o valor efetivamente praticado e o valor presumido (PMPF);
- apuração da diferença positiva total por transação: multiplicação da diferença unitária pela quantidade de litros comercializados na respectiva NFC-e;
- inclusão do ICMS por dentro da base de cálculo, por meio da fórmula: $1/(1 - \text{Alíquota interna})$; e
- cálculo do imposto complementar devido: aplicação da alíquota vigente do ICMS (conforme o tipo de combustível e o período) sobre o valor da diferença apurada em cada operação.

Esse procedimento foi repetido para todas as transações que apresentaram preço de venda superior ao PMPF no período fiscalizado. Posteriormente, os valores de ICMS/ST complementar apurados foram consolidados por período de apuração (mês/ano), compondo a base para o lançamento do crédito tributário.

Importa destacar que, em conformidade com o ordenamento tributário vigente no Estado de Minas Gerais, as transações, em que o preço de venda foi inferior a base de cálculo presumida (PMPF), foram desconsideradas para fins de cálculo deste Auto de Infração, uma vez que não há previsão legal de restituição de ofício, nesses casos.

Dessa forma, o cálculo do ICMS/ST complementar, ora exigido, reflete, de forma precisa e fundamentada, as diferenças positivas entre a base presumida e os preços efetivamente praticados, observadas as regras legais aplicáveis à substituição tributária e à sistemática de complementação previstas no Regulamento do ICMS de Minas Gerais.

Saliente-se que as principais alegações trazidas, na peça defensiva, foram acatadas pelo Fisco, que procedeu ao Termo de Reformulação do Lançamento, conforme detalhamento constante dos autos.

Assim, corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e, diante da ausência de recolhimento integral da obrigação principal, o contribuinte sujeita-se à penalidade prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto à eleição do coobrigado, saliente-se que o sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

§ 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.

(...)

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º, inciso II descrito anteriormente e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, ou estatuto forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e não é espécie de sujeição passiva

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais, 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 mineira.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 248/249. Vencidas, em parte, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Relatora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 248/249 e ainda, para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Participou do julgamento, além da signatária e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2026.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora designada

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.563/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004624184-97	
Impugnação:	40.010160520-48, 40.010160514-75 (Coob.)	
Impugnante:	Auto Posto Serviços Nova Opção Ltda IE: 693302963.01-42 Paulo Henrique Gonçalves Pereira (Coob.) CPF: 523.456.886-53	
Origem:	DF/Varginha	

Voto proferido pela Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, nos termos do art. 83 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.

Como relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa Auto Posto Serviços Nova Opção Ltda., bem como em face do coobrigado Sr. Paulo Henrique Gonçalves Pereira, visando à exigência de ICMS/ST complementar, multa de revalidação e juros de mora, relativamente ao período de janeiro de 2021 a dezembro de 2024, em razão da alegada realização de operações de venda de combustíveis a consumidor final em valores superiores à base de cálculo presumida utilizada para retenção do ICMS devido por substituição tributária – PMPF.

Segundo consignado no Relatório Fiscal e no Auto de Infração, a Fiscalização apurou diferenças positivas entre o preço efetivamente praticado nas operações de venda ao consumidor final e o valor do PMPF divulgado para fins de retenção do ICMS/ST, exigindo, com fundamento nos arts. 31-B do Anexo XV do RICMS/02 e 45 do Anexo VII do RICMS/23, a complementação do imposto relativo às operações realizadas.

A Fiscalização incluiu o sócio-administrador Paulo Henrique Gonçalves Pereira no polo passivo da autuação, sob fundamento de prática reiterada de atos contrários à legislação tributária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Todavia, examinando detidamente os autos, peço vênica para divergir do entendimento majoritário no tocante à manutenção do Sr. Paulo Henrique Gonçalves Pereira no polo passivo da presente autuação.

A responsabilidade tributária pessoal dos administradores constitui hipótese excepcional no sistema jurídico tributário brasileiro, somente admitida quando rigorosamente demonstrados os pressupostos previstos no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, não sendo suficiente a mera condição de sócio administrador ou o simples inadimplemento da obrigação tributária.

Dispõe o referido dispositivo:

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.

A interpretação do referido artigo, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, é absolutamente restritiva, justamente porque implica afastamento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e da limitação de responsabilidade inerente às sociedades empresárias limitadas.

No caso concreto, observa-se que a inclusão do Coobrigado decorreu exclusivamente da premissa de que, na condição de administrador da sociedade, teria ele participado da prática reiterada de atos contrários à legislação tributária em razão do não recolhimento do ICMS/ST complementar. Contudo, a autuação não descreve qualquer conduta concreta apta a caracterizar excesso de poderes, fraude, simulação, dissolução irregular, desvio de finalidade ou prática dolosa voltada à supressão ilícita do tributo.

A imputação fiscal revela-se genérica e abstrata, fundada unicamente na posição societária ocupada pelo Coobrigado, circunstância manifestamente insuficiente para autorizar a responsabilização pessoal prevista no art. 135 do CTN.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.101.728/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Temas nºs 96 e 97), consolidou entendimento segundo o qual:

A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO CONFIGURA, POR SI SÓ, CIRCUNSTÂNCIA QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE.

No mesmo sentido, firmou-se orientação de que a responsabilidade pessoal exige prova inequívoca de atuação dolosa ou de infração qualificada à lei, ao contrato social ou aos estatutos, não se confundindo inadimplemento tributário com infração legal apta ao redirecionamento da cobrança.

E exatamente aqui reside o ponto central da controvérsia.

O presente feito não versa sobre fraude estruturada, dissolução irregular, emissão de documentos inidôneos, ocultação patrimonial ou qualquer expediente voltado à evasão fiscal dolosa. Trata-se, em verdade, de discussão interpretativa e operacional acerca da sistemática de complementação do ICMS/ST em operações com combustíveis, matéria que, inclusive, ensejou reformulação parcial do próprio lançamento pela Fiscalização, com expressivo decote do crédito originalmente exigido.

Tal circunstância evidencia, inclusive, a existência de controvérsia jurídica relevante acerca da própria metodologia de apuração adotada inicialmente pelo Fisco, afastando qualquer conclusão de que teria havido atuação dolosa ou infração qualificada imputável pessoalmente ao sócio administrador.

Não se pode admitir que a mera inadimplência decorrente de divergência interpretativa acerca da apuração do ICMS/ST seja automaticamente convertida em

responsabilidade pessoal do administrador, sob pena de banalização do art. 135 do CTN e esvaziamento da autonomia patrimonial das sociedades empresárias.

Ademais, o próprio art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser interpretado em consonância com os limites traçados pelo CTN, norma de hierarquia nacional complementar, não sendo juridicamente possível presumir responsabilidade pessoal sem demonstração concreta dos requisitos legalmente exigidos.

A jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes também tem reiteradamente reconhecido que a manutenção de coobrigado no polo passivo exige prova individualizada da prática de atos dolosos ou de infração qualificada, não bastando referências genéricas ao exercício da administração da sociedade.

No presente caso, inexistente nos autos qualquer demonstração de confusão patrimonial; de dissolução irregular; de desvio de finalidade; de fraude fiscal estruturada ou de prática pessoal de atos ilícitos pelo coobrigado.

Há apenas a imputação genérica decorrente do não recolhimento do tributo lançado.

E isso, à luz da jurisprudência pacífica do STJ e da interpretação restritiva do art. 135 do CTN, não autoriza a responsabilização pessoal do sócio-administrador.

Assim, entendo que deve ser acolhido o pedido feito pela Impugnante para determinar a exclusão do Sr. Paulo Henrique Gonçalves Pereira do polo passivo da presente autuação, mantendo-se o crédito tributário exclusivamente em face da pessoa jurídica autuada.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2026.

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Conselheira**