

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

Acórdão: 22.273/16/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000342305-97  
Impugnação: 40.010139130-00  
Impugnante: Auto Posto Moreira Pinto Ltda.  
IE: 083209036.00-33  
Coobrigado: Oscar Moreira de Lima  
CPF: 006.628.136-93  
Proc. S. Passivo: Nelson Fraga da Silva  
Origem: DFT/Pouso Alegre/ Sul

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADOS – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada deu entrada, bem como manteve em estoque mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art.55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a entrada desacoberta de 114.454,924 (cento e quatorze mil, quatrocentos e cinquenta e quatro inteiros e novecentos e vinte e quatro milésimos) litros de óleo diesel comum e de 23.949,217 (vinte e três mil, novecentos e quarenta e nove inteiros e duzentos e dezessete milésimos) litros de óleo diesel S-10, bem como de estoque desacoberto de 10.447,432 (dez mil, quatrocentos e quarenta e sete inteiros e quatrocentos e trinta e dois milésimos) litros de diesel comum e de 3.534,00 (três mil, quinhentos e trinta e quatro) litros de óleo diesel S-10.

A apuração fiscal se deu mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID), abrangendo o período de 01/01/13 a 31/12/13.

Exige-se ICMS/ST devido, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Consta também da sujeição passiva o Sr. Oscar Moreira de Lima, sócio administrador da empresa.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/60, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 849/853.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 856, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 858/860.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 863/864.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 867.

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo. Para tanto formula os quesitos de fls. 59/60.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato provando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

A perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

No caso destes autos é verificado que os argumentos carreados pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Ademais, vale ressaltar que o principal argumento de defesa, erro no sistema de leitura do equipamento emissor de cupom fiscal, torna a perícia não somente desnecessária, mas também contraproducente, considerando o prazo decorrido e as manutenções do sistema.

Na oportunidade, quanto ao requerimento da Autuada de concessão de prazo para a juntada de documentos adicionais, destaca-se que o prazo concedido de 30 (trinta) dias para apresentação da impugnação é disciplinado pelo art. 117 do Regulamento Do Processo e dos Procedimento Tributários Administrativo – RPTA (Decreto Estadual nº 44.747 de 03/03/08), e nele não consta a possibilidade de concessão de prazo adicional para a defesa:

Art. 117. A impugnação será apresentada em petição escrita dirigida ao Conselho de Contribuintes e entregue na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o impugnante ou na Administração Fazendária indicada no Auto de Infração, no prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

Outrossim, como anteriormente já discorrido, os documentos constantes dos autos permitem o convencimento da matéria.

Desse modo, com base nos argumentos expendidos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a entrada e estoque desacobertos de combustíveis, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID).

No levantamento quantitativo financeiro diário, exercício fechado, as quantidades apuradas originaram-se dos documentos e lançamentos efetuados na escrita comercial e fiscal da Impugnante.

O procedimento fiscal previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02, é tecnicamente idôneo, não tendo deixado o Fisco de observar as determinações nele previstas, especialmente as contidas em seu § 1º, a saber:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

§ 1º - No caso de levantamento quantitativo em exercício aberto, observado o seguinte:

I - antes de iniciada a contagem física contribuinte, o seu representante ou a pessoa responsável pelo estabelecimento, presente no momento da ação fiscal, para acompanhar ou fazer acompanhar a contagem;

II - a intimação feita em (duas) vias, ficando uma em poder do Fisco e a outra em poder do intimado;

III - o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento aporão o "ciente" na via da autoridade fiscal e, nessa oportunidade, indicarão física das mercadorias, que, durante a mesma, fazer por escrito as observações convenientes;

IV - terminada a contagem, o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento assinarão, juntamente com a autoridade fiscal, o documento em que a mesma ficou consignada;

O trabalho realizado utilizou as informações constantes na escrituração fiscal da Contribuinte contidas nos arquivos eletrônicos SPED Fiscal do período de 2013, onde utilizou-se as informações constantes dos seguintes registros: C170 (itens), 0200 (código de itens), C425 (movimento diário de saídas ECF) e H010 (inventário).

Por meio da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre à emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia.

Nesse caso, o levantamento apura que houve "saída sem estoque" (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Ou, ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento físico, verifica-se a ocorrência de estoque desacobertado de documento fiscal.

Tais ocorrências (saída sem estoque e estoque desacobertado) foram constatadas ao final do levantamento e deram origem ao presente lançamento.

A Fiscalização realizou, em 02/06/15, procedimento de extração da Memória Fita-Detalhe do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal do estabelecimento, que se encontra gravada em mídia digital anexada ao presente, conforme indicado no Termo de Leitura e Gravação de Memória Fiscal e Memória de Fita Detalhe de Equipamento ECF (Fls. 16).

Os arquivos obtidos foram confrontados com as informações constantes do registro C425 do SPED Fiscal do período, onde pode ser verificado que são equivalentes. Ou seja, as informações fornecidas pela Contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital correspondem ao total de vendas emitidas por cupom fiscal no seu Equipamento Emissor de Cupom Fiscal autorizado.

A Impugnante se defende, alegando que não houve entrada desacobertada e sim, erro no sistema de leitura do equipamento emissor de cupom fiscal, falha essa que ocorre quando há queda de energia no estabelecimento.

Entretanto, a partir da planilha de fls. 55, na qual a última coluna, nomeada de “Diferença”, corresponde à diferença diária entre os valores de vendas entre o total de vendas de cupons fiscais e total de vendas do LMC (Livro Movimentação de Combustível), observa-se que em quase todos os dias do respectivo mês (janeiro de 2013), apresentaram diferenças.

Assim, para que se pudesse aceitar a defesa apresentada seria necessário supor que em todos os dias do mês houve falha no sistema ocorrido por queda de energia, o que não foi em nenhum momento anterior ao início da ação fiscal comunicado pela Contribuinte à Repartição Fiscal competente.

Tais diferenças encontradas se repetem ao longo do ano em praticamente todos os dias, o que se dá em razão da ocorrência de vendas mediante emissão de cupom fiscal (devidamente contidas no Registro C425 do Sped Fiscal enviados pelo próprio contribuinte) que não foram devidamente registradas no Livro Movimentação de Combustível, o que explica a diferença encontrada através do LEQFID realizado pela Fiscalização.

Nota-se que todas as informações de saída consideradas no levantamento quantitativo foram declaradas na escrituração fiscal digital do contribuinte, onde as informações de quantidade de vendas diárias de produtos (registro C425) e de valores das respectivas Reduções Z do período (registro C405 e registro C420) podem ser encontradas.

Reiterando, a Impugnante declarou documentalmente que as respectivas vendas ocorreram e em nenhum momento anterior ao início da ação fiscal apresentou algum comunicado/ denúncia espontânea relatando os problemas em seu sistema.

Quanto aos cupons emitidos pela Autuada e anexados na peça impugnatória às fls. 83/135, verifica-se que não consta nenhuma afirmação de erro de sistema ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão de saldo remanescente, ou seja, eles foram emitidos de forma correta e registrados corretamente na escrituração do contribuinte, à época dos fatos.

A Defesa se insurge do fato de que, segundo ela, o Fisco não efetuou levantamento físico do estoque e não analisou as notas fiscais de entrada para referendar o lançamento efetuado.

No entanto, os valores de estoque considerados foram aqueles declarados pela própria Contribuinte e constantes em seu registro H010 do SPED (inventário das mercadorias de 31/12/12 e 31/12/13).

Também, quanto as suas notas fiscais de entrada, equivocou-se a Autuada, já que todas foram consideradas no levantamento quantitativo efetuado, conforme claramente observa-se às fls. 17/43.

Ademais, as notas fiscais de entrada consideradas estão na mídia digital anexada ao presente, com o conteúdo do Registro C170 do SPED emitido pela Impugnante.

Em relação às páginas do Livro Movimentação de Combustível do período em questão, junto com as fitas de leitura de medição física diária, resta claro que, com base no levantamento quantitativo realizado pela Fiscalização, tal documentação não corresponde às informações reais de vendas realizadas e estoque do dia, uma vez que o campo “Vendas no dia” não considera todas as vendas emitidas por cupom fiscal do dia, não equivalente com as informações de vendas obtidas nos arquivos Memória Fiscal e Memória de Fita Detalhe do equipamento emissor de cupom fiscal do estabelecimento (e com os respectivos registros de venda diária do registro C425 do SPED).

Em relação aos laudos da empresa Intercamp Sistemas e Comércio de Informática (fls. 68/82) e da empresa Minasbrás (fls. 136/169), insta transcrever a análise fiscal em resposta à diligência da Câmara:

O Laudo apresentado pela empresa MinasBrás em fls. 136 justifica as divergências encontradas no respectivo trabalho fiscal como oriundas de falhas ocorridas no sistema em situação de queda de energia no estabelecimento.

Em fls. 137,140 e 150 a empresa compara os registros diários de venda do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) do contribuinte com os registros de vendas indicados na Memória de Fita-Detalhe do ECF utilizado pelo estabelecimento. Em fls. 150, referente à comparação do mês de Janeiro de 2013, verificamos que em praticamente todos os dias as saídas indicadas no LMC do contribuinte apresentaram saídas a menor do que as indicadas na Memória de Fita-Detalhe do ECF. Segundo relatado pela empresa Intercamp Sistemas e Comércio de Informática S/A, trata-se de falhas ocorridas em caso de queda de energia no estabelecimento, onde o sistema não atualizava os encerrantes da tabela

Controle de Encerrantes, fazendo a geração de cupons fiscais remanescentes com valores de vendas maiores do que as vendas efetivas do dia.

Ao analisarmos as cópias dos cupons fiscais de fls. 142 e 143, de respectivos CCF nº088520, nº089273 e nº 089274 verificamos que tais cupons se encontram com informações que não atendem corretamente ao estipulado no Ato Cotepe ICMS nº 9, de 13 de Março de 2013, em específico ao seu Bloco II, que trata dos requisitos específicos do PAF-ECF para estabelecimento revendedor varejista de combustível automotivo. Os cupons não possuem a correta identificação do encerrante inicial e encerrante Final do abastecimento, mas tal fato não serve como comprovação de que os cupons foram gerados em duplicidade, pois ao analisa-los não encontramos nenhum tipo de informação de erro ou indicação de que foram gerados como saldo remanescente de período anterior (requisito XXXVII 1. C2 Ato Cotepe ICMS nº 9, de 13 de Março de 2013):

(...)

Conforme indicado na legislação acima, é obrigatório o sistema PAF/ECF conter mecanismos de verificação que impeçam a geração de cupons fiscais referentes a abastecimentos já descarregados por documento fiscal. Nos cupons fiscais apresentados, não consta nenhuma informação de cupom fiscal gerado referente a saldo remanescente de período anterior ou indicativo de erro. Na ausência de tais informações, consideramos os respectivos cupons fiscais emitidos de forma correta.

Em fls. 142/146 encontram-se cupons que, segundo o laudo da empresa impugnante, foram gerados em duplicidade. Verificamos que nesses respectivos cupons fiscais não se encontra também nenhuma informação de erro ou geração através de saldo remanescente. As cópias dos cupons fiscais apresentadas em fls. 157/169 apresentam problemas variados, como duplicação de encerrantes inicial, encerrante final ou volumes. Nota-se que os Cupons nº 086929, nº 087806, nº 087807, nº 086943 apresentam encerrante inicial e encerrante final zerados, mas com correta indicação do volume abastecido.

Já os cupons nº 094.851, nº 091052, nº 088.565 e nº 087205 apresentam volumes e encerrantes iniciais diferentes daqueles que, segundo o impugnante, são os abastecimentos originais. Entendemos que tais cupons mostram que o sistema PAF ECF do estabelecimento não atende às exigências da legislação

quanto a correta captura dos encerrantes iniciais e encerrantes finais dos estabelecimentos, mas com base nisso não podemos afirmar que os volumes indicados nesses respectivos cupons correspondem a abastecimentos não realizados/ duplicados pelo fato de não constar nenhuma informação de erro ou informação de saldo remanescente no corpo dos respectivos documentos fiscais.

Entendemos que todos os cupons fiscais indicados correspondem a abastecimento distintos estando, portanto, correta a sua emissão, o que, utilizando a totalidade de volume do produto movimentado no ano de 2013, embasou o trabalho fiscal tratado no presente Auto de Infração.

Ademais, informamos que todos os registros de venda do período em questão foram registrados na escrituração fiscal digital do contribuinte e que nenhuma denúncia espontânea foi apresentada comunicando os problemas relatados pelo impugnante até o início da ação fiscal indicada às fls. 06.

Logo, os laudos da empresa Intercamp Sistemas e Comércio de Informática (fls. 68/82) e da empresa Minasbrás (fls. 136/169), requeridos pela Autuada, não são documentos bastantes a ilidir o feito fiscal.

Por fim, faz parte do polo passivo da obrigação tributária, além da pessoa jurídica, o sócio-administrador da empresa como Coobrigado.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. E, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que "*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*". Essa norma possibilita que o ente tributante gradue a responsabilidade dos envolvidos.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

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, nos termos do inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

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 gestão e/ou administração dos sócios com infração à lei tributária surge concomitantemente à obrigação tributária.

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, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

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

Assim, correta a responsabilização tributária do sócio-administrador.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Nelson Fraga da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 25 de agosto de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

P