

Acórdão: 25.018/25/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004147706-74  
Impugnação: 40.010159068-76, 40.010159069-57 (Coob.)  
Impugnante: Posto Cachoeira Ltda  
IE: 001914849.00-40  
Geraldo Gonçalves Silva (Coob.)  
CPF: 711.481.916-15  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada de mercadorias (gasolina comum e óleo diesel S-10), sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no art. 159, inciso II do RICMS/23. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, incisos I e II do art. 55 da citada lei.

**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 procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entradas de mercadorias (gasolina comum e óleo diesel S-10), sujeitas a substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/11/24 a 26/11/24, apuradas por levantamento quantitativo nos termos do art. 159, inciso II do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, incisos I e II do art. 55 da citada lei.

Registra-se ademais que o sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, em razão da prática de atos com infração à lei, por adquirir mercadorias (gasolina comum e óleo diesel S-10), desacobertadas de

documentação fiscal, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, Impugnações às págs. 44/95 e págs. 160/212, respectivamente, com os argumentos a seguir, em síntese:

- arguem a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação, clareza e desvio de finalidade, bem como da prática pela Fiscalização de “*fishing expedition*”, (pesca predatória);
- suscitam que o Auto de Infração se limita a indicar os valores do ICMS e multas de revalidação e isolada, sem os critérios utilizados para apuração da base de cálculo e aplicação das alíquotas;
- aduzem que o Fisco não possuía qualquer elemento concreto que justificasse a autuação fiscal;
- relatam que não constou nos referidos levantamentos a variação percentual dos “ganhos ou perdas”, decorrentes de fatores inerentes ao comércio de combustíveis, nos termos da legislação da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, limite de 0,6% (seis décimos por cento) dos estoques disponíveis;
- apontam que a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, caracteriza *bis in idem*;
- entendem que as penalidades apresentam caráter confiscatório;
- questionam a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, haja vista ausência de responsabilidade por falta de comprovação de prática de conduta dolosa ou má-fé e, tampouco, intenção de prejudicar terceiros.

Pedem a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 322/339, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 22/05/25, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 29/05/25.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnante requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob o argumento de que houve ausência de motivação e clareza na descrição do fato tido como irregular e da prática, por parte da Fiscalização, de “*fishing expedition*” (pesca predatória) bem como desvio de finalidade.

No entanto, tal arguição não merece prosperar.

O trabalho fiscal realizado no estabelecimento da Impugnante se encontra amparado pela legislação tributária, especialmente no art. 49 da Lei nº 6.763/75, e no art. 154 e art. 159, ambos do RICMS/23. Veja-se a legislação mencionada.

Lei nº 6.763/75

CAPÍTULO XIII - Da Fiscalização

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

§3º - Para os efeitos da legislação tributária, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº. 13.515, de 7 de abril de 2000, não tem aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa:

I - Do direito de examinar mercadoria, livro, arquivo, documento, papel, meio eletrônico, com efeitos comerciais ou fiscais, dos contribuintes do imposto, ou da obrigação destes de exibi-los;

II do acesso do funcionário fiscal a local onde deva ser exercida a fiscalização do imposto, condicionada à apresentação de identidade funcional, sem qualquer outra formalidade.

RICMS/23

TÍTULO VII - DA FISCALIZAÇÃO

CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 154 - A fiscalização do imposto compete aos órgãos próprios da SEF.

Parágrafo único - Compete exclusivamente ao Auditor Fiscal da Receita Estadual, doravante designado autoridade fiscal, o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário.

(...)

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II- Levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

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

I- Antes de iniciada a contagem física das mercadorias, a autoridade fiscal intimará o 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 será feita em 2 (duas) vias, ficando uma em poder da autoridade fiscal 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, indicará, por escrito, a pessoa que irá acompanhar a contagem física das mercadorias, que poderá, durante a sua realização, 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 ela ficou consignada;

V- Se o contribuinte ou as pessoas indicadas nos incisos III ou IV recusarem-se a cumprir o disposto nos referidos incisos, tal circunstância será lavrada pela autoridade fiscal ou no documento em que for consignada a contagem das mercadorias. (Grifou-se).

Verifica-se que o trabalho fiscal atendeu a todos os requisitos previstos na legislação, conforme estabelecido nos dispositivos supratranscritos, uma vez que foi emitida a intimação, constando como representante da empresa para acompanhar a contagem física a Sra. Silvana Aparecida de Queiroz Araújo – frentista, tendo assinado, tanto a intimação como também a planilha Levantamento Quantitativo e declaração de Estoques e Informações de Encerrantes, o Sr. Geraldo Gonçalves Silva – sócio-administrador, conforme pode ser constatado pelo Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração.

Ademais, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que os Autuados compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre entradas de mercadorias (gasolina comum e óleo diesel S-10), sujeitas a substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/11/24 a 26/11/24, apuradas por levantamento quantitativo nos termos do art. 159, inciso II do RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, incisos I e II do art. 55 da citada lei.

O sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, em razão da prática de atos com infração à lei, por adquirir mercadorias (gasolina comum e óleo diesel S-10) desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização apurou, durante a operação conjunta com a Polícia Civil e o Ministério Público de Minas Gerais, no dia 26/11/24, às 06:09 hs, entradas de mercadorias, no estabelecimento autuado, desacobertadas de documentos fiscais no montante de 13.809,73 litros (treze mil, oitocentos e nove virgula setenta e três) de gasolina comum e 10.477,15 l (dez mil, quatrocentos e setenta e sete virgula quinze litros) de óleo diesel S-10, por meio de levantamento quantitativo e Declaração de Estoques e Informações de Encerrantes, no período de 01/11/24 a 26/11/24, até às 06:09 hs.

Foi feito o confronto das vendas apuradas por meio dos encerrantes constantes nas bombas de combustíveis e aqueles constantes nos livros de Movimentações de Combustíveis (LMCs) do dia 01/11/24; os estoques iniciais constantes nos LMCs do dia 01/11/24; os estoques finais apurados no dia 26/11/24, às 06:09 hs, no equipamento de medição de tanques utilizados pela Autuada, OPW - TANK GAUGES, e as notas fiscais de entradas de combustíveis, no mesmo período.

A Impugnante aduz que o Auto de Infração se limita a indicar os valores do ICMS, das multas de revalidação e isolada, sem indicar os critérios utilizados para apurar a base de cálculo e as alíquotas aplicadas.

Entretanto tal entendimento não merece prosperar.

Como demonstrado no Levantamento Quantitativo, Declaração de Estoque e Informações de Encerrantes, a Autuada descumpriu obrigação principal e acessória, determinada pela legislação tributária, referente às entradas de mercadorias no estabelecimento, desacobertas de documentação fiscal.

Verifica-se que o trabalho fiscal esclareceu claramente de onde foram tiradas as informações constantes da planilha Levantamento Quantitativo, Declaração de Estoques e Informações de Encerrantes, conforme págs. 3 do Relatório Fiscal.

O Fisco esclarece que o quadro “Totalizador de Volume Equipamento” refere-se aos encerrantes finais (EF), conferidos nas bombas de combustíveis no momento da ação fiscal, com a impressão do “Relatório Controle de Encerrantes”.

No quadro Resultado das medições, a linha 1 – “Encerrantes iniciais do dia (total)”, representa as somas dos encerrantes iniciais lançados nos LMCs no dia 01/11/24.

Pertinente destacar que, na impugnação apresentada, a própria Autuada faz menção ao “Relatório Fiscal”, anexado às págs. 06/16 do e-PTA, sendo que neste é demonstrado o Crédito Tributário de forma clara e objetiva, com a demonstração clara das bases legais de cada produto: Gasolina Comum (págs. 13) e Diesel S-10 (págs. 14).

Foi apresentado, ainda, o Demonstrativo do Crédito Tributário, com a informação da data da ocorrência (26/11/24); o valor da alíquota de cada produto; o volume de entradas desacobertas de documentos fiscais; o ICMS/ST devido; a multa de Revalidação e seu percentual; a base de cálculo para a multa isolada, o percentual aplicado, bem como o limitador previsto na legislação tributária (duas vezes o valor do imposto) e o valor da multa Isolada exigida, e por último o total do crédito tributário devido por produto, demonstrando também o crédito tributário total consolidado dos dois produtos.

Portanto, sem razão a Defesa.

A Impugnante alega, ainda, que a Fiscalização não possuía qualquer elemento concreto que justificasse a autuação fiscal, tendo sido o AIAF nº 10.000053295-04, lavrado somente em 28/01/25.

No entanto, como demonstrado pela Fiscalização, no dia do Levantamento Quantitativo, Declaração de Estoques e Informações dos Encerrantes, o Sr. Geraldo Gonçalves Silva, sócio-administrador, compareceu no estabelecimento, tendo reconhecido a lisura do procedimento fiscal, sendo-lhe informado que poderia regularizar a situação do crédito tributário devido ao estado de Minas Gerais, por meio da emissão de Documento Fiscal de Arrecadação – DAF ou mediante a emissão de Auto de Infração.

Em que pese a opção pela emissão da DAF pelo Impugnante, este não realizou a quitação da mesma, o que ensejou a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, nº 10.000053295-04 e posterior Auto de Infração ora impugnado, com o consequente cancelamento da DAF. Logo, também não assiste razão ao Impugnante neste quesito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar, ainda, que a legislação tributária do estado de Minas Gerais estabelece que ocorre o fato gerador do imposto com a ocorrência da circulação de mercadorias, bem como ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, nos termos dos arts. 5º e 6º ambos da Lei nº 6.763/75. Veja-se os dispositivos mencionados:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - Na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

A Autuada alega que o Fisco não constou nos referidos levantamentos a variação percentual dos “ganhos ou perdas”, decorrentes de fatores inerentes ao comércio de combustíveis, nos termos da legislação da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, no limite de 0,6% (seis décimos por cento) dos estoques disponíveis.

Entretanto, há um entendimento equivocado por parte dos contribuintes que atuam na atividade de combustíveis, que estes poderiam lançar, em seus livros de movimentação de combustíveis, valores a título de “ganhos ou perdas”, desde que esses valores não fossem superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque disponível.

Existem vários fatores que podem influenciar as variações de estoque, fato é que o trabalho fiscal de levantamento quantitativo mensal demonstra que houve entradas desacobertas de documentos fiscais no estabelecimento da Impugnante no exercício financeiros de 2023.

O entendimento da Autuada de que seria direito dos postos revendedores utilizar o índice estabelecido pela legislação da ANP, no montante de 0,6% (seis décimos por cento) dos estoques disponíveis, a título de possíveis entradas desacobertas de documentos fiscais no estabelecimento, desde que não ultrapassasse o referido índice, seria o mesmo que entender que a Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26 de 1992 ou a Resolução ANP nº 23 de 2004, pudessem ser superiores aos ditames da legislação tributária em relação às movimentações de produtos, sendo, portanto, um entendimento equivocado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, ainda quanto ao citado percentual, que os montantes apurados são superiores a 0,6% (seis décimos por cento) dos estoques físicos, confira-se:

Portaria DNC nº 26/92

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 à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Parágrafo único - Quando os referidos equipamentos forem de propriedade de terceiros, caberá a esses responsabilidade do reparo.

ANEXO - INSTRUÇÃO NORMATIVA.

(...)

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

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 páginas 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; 9 - Outras informações relevantes.

RESOLUÇÃO ANP Nº 884 DE 05/09/22

CAPÍTULO II DAS VARIAÇÕES NO ESTOQUE FÍSICO

Art. 5º Quando forem constatadas variações no estoque físico de combustível superiores a seis décimos por cento, sem a respectiva comprovação legal de movimentação comercial, caberá ao revendedor varejista apurar as causas das variações.

§1º Para fins de apuração da variação percentual mencionada no caput, serão utilizados os volumes registrados, conforme especificado no Anexo, no campo 8 "Perdas + ganhos" do LMC.

§2º Deverão ser registradas no campo de observações do LMC as justificativas referentes às variações superiores a seis décimos por cento do estoque físico de combustível, para avaliação da fiscalização da ANP ou de órgãos conveniados.

§3º Caso o revendedor varejista não identifique as causas das variações, conforme estabelecido no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caput, deverão ser adotados procedimentos previstos nas normas técnicas em vigor e na legislação ambiental aplicável.

§4º Se detectado vazamento ou infiltração, o tanque deverá ser esvaziado e colocado fora de operação até que esteja em condições de uso, o que deverá ser comprovado por profissional ou empresa especializada.

As duas normas instituem o livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, tendo a Resolução ANP nº 884/22 revogado a Portaria DNC nº 26/92, sendo que ambas giram em torno do preenchimento e conteúdo dos campos do LMC: o que deve e como ser informado em cada campo.

Nota-se que no art. 5º da Portaria DNC a preocupação maior é a detecção de possível vazamento, trazendo a Resolução ANP nº 884 uma novidade, além da preocupação com possíveis vazamentos, ou seja, *“sem a respectiva comprovação legal de movimentação comercial”*.

Em momento algum as normas estabelecidas na instituição do LMC, autoriza os estabelecimentos revendedores de combustíveis a terem entradas de combustíveis em seus estoques, desacompanhadas da devida documentação legal desde que estes estejam dentro de um determinado percentual, e nem poderia fazê-lo, pois não é competência do órgão regulador do setor tal atribuição.

A novidade trazida pela Resolução ANP nº 884/22 *“comprovação legal de movimentação comercial”* corrobora esse entendimento.

O trabalho fiscal também apurou entradas desacobertas de documentos fiscais para os produtos gasolina comum e diesel S-10, com ocorrências de estoques escriturais negativos para os 02 (dois) produtos comercializados no período, demonstrando assim que a Impugnante mantinha estoques nos tanques de combustíveis quando não mais poderia tê-los.

Destaca-se que a Lei nº 6.763/75 estabelece as obrigações do contribuinte de ICMS, e dentre elas, a de escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar; a de entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada; pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária e cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária, conforme disciplinado pelo RICMS/23, examine-se:

Lei nº 6.763/95

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI- Escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX- Pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

(...). (Grifou-se).

RICMS/23

CAPÍTULO III DO ASPECTO ESPACIAL

Seção-I Do Local da Operação ou da Prestação

Art. 8º - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é: I- O do estabelecimento onde se encontre a mercadoria ou o bem no momento da ocorrência do fato gerador, na operação a que se refere o inciso I do art. 2º deste regulamento;

(...)

§1º - Para fins do disposto no caput, considera-se ainda local da operação ou prestação:

(...).

XXII- onde se encontre a mercadoria ou bem, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea;

(...)

Cumpra ainda registrar que o Convênio nº 192/22 instituiu o modelo monofásico para os combustíveis e altera a forma de aplicação de alíquota, de “*ad valorem*”, que variam com valor da operação passando para “*ad rem*”, fixadas em termos específicos por unidade de medida para a apuração do ICMS/ST, dispondo também sobre a ocorrência do fato gerador do imposto no momento da constatação de mercadoria desacobertada de documentação fiscal regulamentar, nos termos da legislação estadual e distrital, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS Nº 199, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2022

Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com combustíveis nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto.

(...)

Cláusula Quarta- nos termos da Lei Complementar nº 192/22, o imposto incidirá uma única vez sobre as operações com combustíveis, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento:

(...)

§3º Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da constatação de mercadoria desacobertada e documentação fiscal regulamentar, nos termos da legislação estadual e distrital. (Grifou-se)

Ademais a responsabilidade do estabelecimento destinatário de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária pelo imposto devido a este estado, quando o alienante ou o remetente, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor, está disciplinado no art. 16 do RICMS/23, a seguir transcrito:

Anexo VII - RICMS/23

Seção I - Da Responsabilidade

Art. 16 - O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

Diante disso, observa-se que ao constatar a ocorrência de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apesar de não se ter como determinar quem fora o remetente, ou qual a causa que levou a essa ocorrência, a responsabilidade recai sobre o detentor ou destinatário de tais produtos pelo imposto devido.

Resta assim evidente que a afirmação da Impugnante de que não há que se exigir ICMS do Posto Revendedor, embora se tenha constatado que houve infringência à legislação tributária em relação à obrigação principal e acessória, por entradas de combustíveis desacobertos de documentação fiscal não procede.

Ao ser apurado que houve a circulação de mercadorias que não foram acobertas por documentos fiscais, fica caracterizada a ocorrência de entradas desacobertas de documentos fiscais no estabelecimento da Impugnante.

Diante disso, corretas as exigências fiscais do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

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. (Grifou-se).

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade "em dobro" ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária "progressiva" ou "para frente".

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 desacobertada 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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I- Ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (entrada de combustíveis desacobertadas de documentação fiscal).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Reitera-se, por oportuno, que a mencionada multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º, inciso I e II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

### **Da Sujeição Passiva**

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

Cabe ressaltar que, conforme consulta de sócios da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG anexada às págs. 27 o Coobrigado era incumbido da administração da sociedade.

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 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, qual seja, dar saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua peça impugnatória, o Coobrigado, alega não haver provas de dolo, nem de ter agido com má fé ou intenção de prejudicar terceiros.

Nesse ponto também há que se observar o que esclarece a teoria do domínio dos fatos. Cediço que os administradores respondem solidariamente pelos atos praticados, uma vez que a empresa age por meio de seus administradores e com base no que determina o art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, §2º inciso II, da Lei nº 6.763/75, retrotranscritos.

O Fisco entende, corretamente, que deve ser mantida a coobrigação dos sócios-administradores, haja vista que o trabalho fiscal identificou estoque escritural negativo para os dois produtos (gasolina comum e óleo diesel S-10), ou seja, o Impugnante agiu com a intenção de descumprir o que determina a legislação tributária não recolhendo os tributos devidos por dar entradas desacobertas de documentação fiscal.

Além deste fato, foi constatado também a falta de escrituração dos LMCs nos moldes da determinação da legislação da ANP, órgão regulador do setor de combustíveis, agindo assim com dolo, dessa forma descabida a alegação do sócio Coobrigado.

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 quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

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.

No tocante à alegação de ausência de má-fé, ou falta de comprovação de inidoneidade, cumpre reiterar que a infração é formal e objetiva e independe da disposição do agente nos termos do art. 136 do CTN, confira-se:

### CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ainda que houvesse boa-fé do Contribuinte, esses argumentos não têm o condão de afastar as exigências do Auto de Infração, em face do descumprimento da legislação que rege a matéria (entradas de combustíveis desacobertas de documentação fiscal), como já demonstrado.

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir as exigências fiscais, legítimo o lançamento em exame.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Frederico Augusto Lins Peixoto.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2025.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Mellissa Freitas Ribeiro  
Presidente**

CS/D

CCMG