

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.052/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004104675-51
Impugnação: 40.010158901-04
Impugnante: Comercial de Combustíveis Flores da Cunha Ltda
IE: 001770607.00-93
Coobrigado: Paulo Germano Sgarioni
CPF: 009.442.915-46
Proc. S. Passivo: Lucas Andrade Krejci
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E 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 (etanol, gasolina e diesel), mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação (100%) e Multa Isolada capitulada no art. 55, 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 procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o trabalho fiscal de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) de mercadorias, efetuado no período fechado de 01/01/21 a 31/12/21, no qual foi constatado que o Contribuinte epigrafado deu entrada, manteve em estoque e promoveu a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal.

Exige-se ICMS/ST relativamente as entradas e estoques desacobertos, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c §2º inciso III e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Em relação às saídas desacobertas, exigência apenas da citada Multa Isolada.

Registra-se que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, como coobrigado, o sócio-administrador da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão da prática de atos com infração ao disposto no art. 39, § 1º, art. 16, incisos VI, VII e XIII, art. 21, inciso VII, inciso 51, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75 por dar entrada, manter em estoque e promover a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 2.488/2.508, requerendo a nulidade do crédito tributário, e, no mérito, a improcedência do lançamento, destacando a necessidade de exclusão do sócio-administrador do polo passivo da autuação.

Às págs. 2.611/2.612, a Fiscalização apresenta Termo de Reformulação do Lançamento, nos termos do art. 145, inciso I do CTN, acatando parcialmente a Impugnação apresentada para alterar o relatório fiscal em seus aspectos formais, em relação à referência a subitens de forma inadequada e exclusão de parágrafo do relatório fiscal que não compõe a peça fiscal e foi incluído de forma inadvertida.

Devidamente intimada da reformulação, a Impugnante apresenta a petição de pág. 2.623 ratificando as suas razões defensivas em todos os seus termos.

A Fiscalização, por sua vez, apresenta Manifestação Fiscal às págs. 2.624/2.635 requerendo a manutenção do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Aduz que, no enunciado do Auto de Infração, quando a Fiscalização realiza o resumo das ocorrências, esta comete equívocos que comprometem a higidez do trabalho fiscal, pois apresenta o item 1 e 2 e pula para o item “3b” sem discriminar qual seria a ocorrência do item “3a”. Destaca que o mesmo equívoco acontece quando esta se refere ao item “4a”, dando a entender a existência de um item antecedente e um item precedente.

Alega de forma genérica que os valores se apresentam divergentes.

E, ainda, pontua que a Fiscalização, apesar de aludir que o “*presente e-PTA se encontra vinculado ao e-PTA n., para atendimento das exigências do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.627, de 12/12/2003*”, não cita qual o e-PTA que este auto se encontra vinculado, o que leva ao cerceamento de defesa e nulidade da autuação.

A Fiscalização, por sua vez, acata parcialmente os argumentos contidos em Impugnação e realiza o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 2.611/2.612, nos seguintes termos:

Termo de Reformulação do Lançamento

Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento parcial da impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo e os Coobrigados acima especificados

1) Alteração no relatório fiscal do número item 3b: Onde se lê 3b) para a ser ler 3), passando a vigorar a redação abaixo:

3) Estoque Desacobertado (EF) de 21.172,601 litros de Diesel Comum sem Documento fiscal –no valor de R\$ 102.591,80ICMS da Operação: R\$ 102.591,80 * 15%= R\$ 15.388,77.

2) Alteração no relatório fiscal do número item 4a: Onde se lê 4a) para a ser ler 4), passando a vigorar a redação abaixo:

4) Entrada de 6.274,998 litros de Diesel S10 sem Documento fiscal – Saída sem Estoque (SSE) no valor de R\$ 25.343,61.

ICMS da Operação: R\$ 25.343,61 * 15%= R\$ 3.801,54

3) Exclusão do parágrafo abaixo do relatório fiscal, uma vez que não compõe a peça fiscal, foi incluído de forma inadvertida:

“O presente e-PTA se encontra vinculado ao e-PTA n., para atendimento das exigências do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.627, de 12/12/2003”

Efetuada as referidas modificações, informamos que permanece inalterado o crédito tributário.

(...) (grifos existentes no original)

Desta feita, razão não assiste à Autuada na alegação de cerceamento de defesa e nulidade da autuação, pois os equívocos cometidos pela Fiscalização possuem natureza meramente formal, de erro de digitação e de inclusão de parágrafo que não compõe a peça fiscal, os quais não comprometem a higidez do trabalho, sendo estes, inclusive devidamente retificados pela Fiscalização em momento oportuno.

Ademais, após a retificação realizada pela Fiscalização no Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 2.611/2.612, a Impugnante apresentou a petição de pág. 2.623 ratificando as suas razões defensivas em todos os seus termos, o que demonstra e corrobora com a conclusão de que não houve qualquer prejuízo para a realização da sua defesa.

Ademais, cumpre destacar que 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 Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que foi apenas ratificada após a reformulação feita pela Fiscalização, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia, ainda, a produção de prova pericial, nos seguintes termos: *“De logo se requer, seja realizada perícia fiscal, diante da evidência de erros, da complexidade da matéria em questão, bem como, do extenso volume de documentos carreado aos autos, protestando pela apresentação de quesitos e indicação de assistente técnico, quando do seu deferimento”*.

Desta feita, percebe-se que, apesar de pleitear a produção de prova pericial, a Impugnante não apresenta a indicação precisa de quesitos, o que atrai a não apreciação do seu pedido, na forma do art. 142, § 1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

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

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacombertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), efetuado no período fechado de 01/01/21 a 31/12/21, no qual foi constatado que o Contribuinte epigrafado deu entrada, manteve em estoque e promoveu a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacombertadas de documento fiscal, dos seguintes produtos:

1) Saídas sem Nota Fiscal (Estoque Final) de 4.382,302 litros de Gasolina Comum;

2) Saídas sem Nota Fiscal (Estoque Final) de 30.497,685 litros de Etanol Comum;

3) Estoque Desacobertado (EF) de 21.172,601 litros de Diesel Comum sem Documento fiscal;

4) Entrada de 6.274,998 litros de Diesel S10 sem Documento fiscal. Saída sem Estoque (SSE).

Exige-se ICMS/ST relativamente as entradas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c §2º inciso III e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Em relação às saídas desacobertadas, exigência apenas da citada Multa Isolada.

Foi eleito como coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária o sócio-administrador da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Alega a Impugnante que *“figura na comercialização de derivados de petróleo na condição de substituído tributário, não sendo responsável direto pelo recolhimento do tributo e não pode ser tributada duplamente por excesso de estoque/GANHO VOLUMÉTRICO, decorrente de erros de medição, de variação volumétrica e de outros fatores”*.

Destaca que *“não pode ser tributada quando a circulação de mercadoria se der entre empresas de um mesmo grupo econômico – Súmula 166/STJ e ADC-49-STF.”*

Discorrendo sobre a incidência monofásica dos derivados de petróleo, defende que não há como lhe imputar a responsabilidade sobre o pagamento do imposto, pois este já foi recolhido pela refinaria. Argumenta que o que houve foram erros de medição e de lançamentos ao se apurar os ganhos sem considerar as perdas extraídas do LMC/Registro 1300 da EFD.

Narra que o lançamento das notas fiscais no LMC é feito considerando a sua data de emissão, mas o produto somente é descarregado nos tanques posteriormente e lançado novamente em estoque, o que leva a um ganho fictício em um dia e em outro lançado como ganho e perda a fim de equalizar a operação.

Aduz que os valores ínfimos de divergência encontrados não demonstram a aquisição de combustíveis, como apurados pelo Fisco, pois as refinarias e distribuidoras não comercializam produtos com esses volumes, que não justificam nem o custo do frete.

Indica que *“a exigência fiscal não foi apurada com base em roteiro de movimentação dos estoques, situação em que seria computado as quantidades dos estoques registrados nos encerrantes (inicial + aquisições e final), os consignados nas notas fiscais de entradas e saídas dos combustíveis e as perdas e ganhos.”*

Defende que *“a tributação sobre ganhos de estoque positivo somente será possível quando inexistir a figura do substituto tributário, pois, implicaria em **bis in idem** e enriquecimento sem causa do erário”*.

Elenca, ainda, alguns fatores que podem ter contribuído para o aumento do estoque de produtos, tais como: a dilatação do produto com tolerância de 0,06%

estabelecida pela ANP, extravio de nota fiscal, erros de medição física de estoque e na escrituração, erros nos medidores das bombas que também podem variar o seu volume, tendo o INMETRO estabelecido uma tolerância de 0,05%.

Discorre sobre o processo de fiscalização periódica do INMETRO para alegar que as aferições podem ter gerado a diferença na leitura dos encerrantes das bombas se comparado aos volumes dos estoques físicos.

Todavia, melhor sorte não assiste à Impugnante.

A Fiscalização, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Consiste, 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 ou por período.

Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194, incisos II e III, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das operações de entradas e saídas de mercadorias promovidas pelo Contribuinte e o estoque existente a cada fechamento diário, de acordo com a documentação fiscal do estabelecimento a qual é, por sua vez, informada mensalmente por meio dos arquivos eletrônicos SPED/EFD enviados ao Fisco.

Os resultados apurados por meio do LEQFID são confrontados com aqueles apresentados pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal de forma a se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertadas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação diária de mercadorias apurada pelo LEQFID, identifica-se que naquela data houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

A ocorrência é indicada no Relatório de Movimento Diário do Produto do LEQFID, como estoque negativo, com sinal de menos (-) na coluna “Quantidade” do quadro “ESTOQUE” e ainda está assinalada com a abreviação "SSE" na coluna "OBS" do mesmo relatório.

Quando em dia posterior há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, com base nos estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertadas ocorrido entre eles.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID. Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte estas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque final apurado no LEQFID.

Estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que esta confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

- Estoque Inicial;
- Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
- Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
- Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo Contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício.

O LEQFID é um procedimento estritamente matemático, que monta uma sequência, em ordem cronológica, de todas as operações realizadas pelo Contribuinte em relação a cada mercadoria comercializada.

Verificando-se os documentos acostados aos autos e analisando o seu cômputo no LEQFID é possível se certificar que o procedimento considerou corretamente as quantidades de combustíveis em estoque e movimentadas pelo estabelecimento autuado.

Repisa-se que, para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se dos dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/Sped transmitidos pelo Contribuinte, o qual deve conter todos os documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante e informações de estoques.

Por outro lado, no caso em análise, a Impugnante, não apresentou, de forma específica, eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções, alegando tão somente suposições que, no seu entendimento, justificaria as divergências encontradas.

É preciso esclarecer que os valores expressos na Planilha LEQFID demonstrativa das infringências verificadas, ao contrário do que sugere a Defesa de que se tratam de “valores ínfimos de ganhos que não justificam a aquisição de combustíveis como os apurados pelo Fisco”, referem-se, na verdade, à movimentação irregular de combustíveis nas entradas, saídas e manutenção em estoque no estabelecimento, e não exclusivamente a um pretenso transporte regular de combustíveis pelas distribuidoras e refinarias.

Neste ponto, em relação às diferenças nas quantidades de mercadorias, é preciso apontar, assim como o faz o Fisco, que o Regulamento Metrológico definido pela Portaria INMETRO nº 227, de 26/05/22, não define períodos ou cronogramas para a realização de procedimentos de aferição, e o INMETRO (Instituto Nacional de Metrologia), até por limitações de pessoal em sua atividade de fiscalização, não realiza fiscalizações periódicas nos estabelecimentos, ficando a critério dos postos revendedores a execução de procedimentos de aferição.

Esses, por sua vez, não mantêm qualquer rotina na realização desses procedimentos, os quais são feitos esporadicamente.

A realidade desses fatos contradiz as informações prestadas pela Impugnante, baseadas em supostas aferições diárias e/ou fiscalizações de órgãos autorizados, contudo, desacompanhadas de qualquer elemento comprobatório de suas assertivas.

E ainda, conforme expõe a Fiscalização, após verificação geral do Livro de Movimentação de Combustíveis do estabelecimento, verificou-se que foram realizados apenas eventuais procedimentos de aferição ao longo do exercício de 2020, o que não compromete a integridade dos cálculos apresentados no LEQFID.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, cabe afirmar que os cálculos apresentados pela Impugnante não passam de meros artifícios contábeis, na pretensão de se eximir das exigências tributárias.

Importante ressaltar que as alegações da Impugnante, a respeito das possíveis variações dos ganhos ou perdas de combustíveis (no limite de 0,6% - seis décimos por cento, nos termos da legislação da ANP), não devem ser consideradas por não encontrar amparo na legislação tributária deste Estado, além de não serem acompanhadas de elementos comprobatórios de sua veracidade.

A bem da verdade, o que parece é que a Impugnante se equivoca na interpretação do texto da norma expressa no art. 5º da Portaria DNC nº 26, de 13/11/92. Veja-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).

(...)

Pelo extrato da referida portaria, verifica-se que o índice de 0,6% diz respeito unicamente ao comparativo do estoque escritural, assim entendido como Estoque Final do Dia Anterior (EI) + Compras de Combustíveis do Dia (C) – a venda do dia (v) e o estoque de fechamento desse dia, aplicando-se o índice para verificar unicamente se as variações de combustível indicam **vazamento de combustível para o meio ambiente**, não havendo, menção, sob qualquer pretexto, de que se trata de uma perda aceitável ou que sejam irrelevantes, conforme pretende o Sujeito Passivo em seu arrazoado, não tendo, sob qualquer pretexto, o condão de justificar a prática dos ilícitos tributários, identificados e comprovados na peça fiscal.

O volume de combustível nos respectivos tanques de acondicionamento pode sofrer perdas ou ganhos, dependendo das condições climáticas, em estrita ordem das leis da física, no ramo da termologia, numa lógica simples de entender: nos dias mais quentes, o produto pode se dilatar por expansão das moléculas e nos dias mais frios se contrair, por retração. Em geral, confrontando o estoque escritural com o medido ao final do dia, em períodos superiores a 30 dias, percebe-se que essas perdas e ganhos se equivalem, produzindo diferenças absolutamente insignificantes no estoque de combustível medido em relação ao escritural.

A bem dizer, o Sujeito Passivo não contestou quaisquer dos lançamentos constantes do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, exercício fechado de 2021, se limitando apenas a apresentar conjecturas sobre a ocorrência do fato gerador do imposto, acompanhada de um verdadeiro glossário de impropriedades (informações imprecisas), sem apresentar qualquer elemento que pudesse fundamentar suas dúvidas ou alegações.

Eis que, portanto, reputam-se comprovadas matematicamente as acusações feitas pelo Fisco e as suas consequências, inclusive a respeito da cobrança do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária (combustíveis).

A Impugnante afirma, ainda, que a operação com mercadoria não pode ser tributada quando a circulação de mercadoria se der entre empresas de um mesmo grupo econômico – Súmula nº 166/STJ e ADC-49-STF.

Sobre essa questão, inicialmente, cumpre esclarecer que apenas a decisão do STF (Supremo tribunal Federal) na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49 (que declarou a “inconstitucionalidade da incidência de ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular”) seria vinculante para o Poder Executivo, visto que súmulas do STJ (Superior Tribunal de Justiça) não são de observância obrigatória por nenhum poder e as decisões pela sistemática dos recursos repetitivos (Súmula nº 430 do STJ) e da repercussão geral (STF) vinculam apenas o Poder Judiciário.

No entanto, como é sabido, ao analisar os Embargos de Declaração opostos contra o Acórdão da ADC nº 49, o STF modulou temporalmente sua decisão, de forma que ela só passou a produzir efeitos 18 (dezoito) meses depois de publicada, no exercício financeiro de 2024.

Dessa forma, no exercício de 2021, no qual a Autuada alega ter transferido as mercadorias objeto da presente autuação entre os seus estabelecimentos, a decisão do STF na ADC nº 49 ainda não estava produzindo efeitos, e por essa razão, os arts. 11, § 3º, inciso II e 12, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 87/96, produziam regularmente seus efeitos à época dos fatos que deram origem ao presente lançamento:

LC nº 87/96

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Finalmente, não fosse o bastante a legalidade da norma que prevê a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias até o exercício de 2024, há que se lembrar que a autuação versa sobre entradas, saídas e estoques desacobertos de documentação fiscal. Tratando-se de entradas e estoques de mercadorias desacobertos, não há como precisar a sua origem, tampouco o recolhimento do imposto sob o regime de substituição tributária.

Neste caso, então, não viceja o argumento da Impugnante de que a mercadoria autuada seria oriunda de um outro estabelecimento do mesmo titular.

No tocante à exigência do ICMS/ST, vale dizer que, originariamente, o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS é o contribuinte eleito pelo legislador como substituto tributário.

Entretanto, se esse imposto não é retido pelo substituto, aquele que recebeu a mercadoria sem a devida retenção é responsável pelo recolhimento, como no caso dos autos, em que se constatou a entrada e estoque de mercadoria sujeita à substituição tributária sem documentação fiscal, portanto sem o recolhimento do ICMS/ST devido.

Nesse sentido, dispõe o art. 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (e equivalente do RICMS/23), *in verbis*:

Anexo XV – RICMS/02

Art. 15. 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.

Ressalte-se que sobre a operação de saída de mercadoria desacoberta (Gasolina Comum e Etanol Comum) não foi exigido imposto, mas tão somente multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, razão pela qual deve ser completamente rechaçado o argumento da Defesa de existência de *bis in idem* e enriquecimento sem causa do erário, em virtude de o imposto já ter sido recolhido na etapa anterior.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS/ST relativamente as entradas e estoques desacobertos acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c §2º inciso III e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Também escoreita, em relação às saídas desacobertas, a exigência da citada Multa Isolada.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Por fim, em relação à sujeição passiva, conforme relatado, os sócios-administradores respondem 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 art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, a saber:

Código Tributário Nacional

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, incisos II e III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º 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, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumpra 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 Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

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, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

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 intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamentam a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo os Autuados apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Gislana da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Silva Carlos (Relatora) e Frederico Augusto Lins Peixoto, que o julgavam parcialmente procedente para excluir o Coobrigado. Designada relatora a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora designada

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.052/25/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004104675-51	
Impugnação:	40.010158901-04	
Impugnante:	Comercial de Combustíveis Flores da Cunha Ltda	
	IE: 001770607.00-93	
Coobrigado:	Paulo Germano Sgarioni	
	CPF: 009.442.915-46	
Proc. S. Passivo:	Lucas Andrade Krejci	
Origem:	DF/Muriaé	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, 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.

Trata-se de matéria cuja análise já foi feita pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, em voto também vencido, consignado no Acórdão nº 24.235/22/3ª, cujas razões adoto como fundamento no presente caso:

É cediço que para que se formalize a sujeição passiva, o diretor, administrador e gerente podem responder 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, incisos VII e XII e § 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:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal;

(...)

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

I - 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.

(...)

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica atuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

a) os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e

b) o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

A inclusão dos sócios no polo passivo de uma execução fiscal é permitida quando há indícios de que eles praticaram atos com excesso de poderes ou em infração à lei contrato social ou estatuto nos termos do que prevê o artigo 135 do CTN

O superior tribunal de justiça STJ tem jurisprudência consolidada sobre o tema entendendo que o mero não pagamento de tributos pela empresa não enseja a responsabilização automática do sócio. A jurisprudência também admite a inclusão de sócios no polo passivo quando comprovada a prática de atos de gestão fraudulenta, desvio de finalidade, confusão patrimonial ou atitudes que justifiquem a sua responsabilização

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, importa concluir que, naqueles casos em que a questão seja judicialmente controvertida, não se caracteriza a conduta típica, proibida pelo ordenamento jurídico que é requisito para responsabilização de gestores.

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

Quando se verifica os volumes apurados pelo Fisco, aliado à baixa recorrência demonstrada pela planilha juntada ao PTA, que dos 3 (três) meses apenas 1 (um) detectou falta de recolhimento de imposto, entendo necessária a exclusão do Coobrigado, uma vez que nas infringências apuradas nesta autuação não se vislumbram os pressupostos do art. 135, inciso III do CTN, para a caracterização de que houve “excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados”.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa do Coobrigado na prática de ato ilícito, deve-se concluir pela sua exclusão do polo passivo do lançamento.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2025.

**Gislana da Silva Carlos
Conselheira**