

Acórdão: 22.263/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000943984-43  
Impugnação: 40.010146056-86, 40.010146057-67 (Coob.)  
Impugnante: João Anacleto de Oliveira  
IE: 440137525.01-85  
João Anacleto de Oliveira (Coob.)  
CPF: 001.228.386-02  
Origem: DFT/Manhuaçu

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, estoque e saída de mercadorias, sujeitas à substituição tributária (gasolina comum, etanol e óleo diesel), desacobertas de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante Levantamento Quantitativo (LEQFID), de entrada, manutenção em estoque e saídas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária (combustíveis: gasolina, etanol e óleo diesel), desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2016.

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

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 218/249.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 282/293.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração alegando que não foi respeitado o devido processo legal, já que na ocasião do lançamento do crédito tributário não lhe foi oportunizado apresentar defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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 o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal, mediante Levantamento Quantitativo (LEQFID), de entrada, manutenção em estoque e saídas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária (combustíveis: gasolina, etanol e óleo diesel), desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2016.

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

Ressalta-se, de início, que o Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08):

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

O Impugnante argumenta em sua defesa que o registro das entradas das mercadorias ocorreu indevidamente nas datas de emissão das notas fiscais quando o correto seria as datas das efetivas entradas das mercadorias no estabelecimento, e que no levantamento o estoque final de um dia não foi utilizado como estoque inicial do dia seguinte.

Aduz, ainda, que é possível armazenar 10.300 (dez mil e trezentos) litros em um tanque com capacidade de 10.000 (dez mil) litros e que não foi considerada a variação de estoque de combustíveis em decorrência de circunstâncias naturais, o que estaria em desacordo com o art. 5º da Portaria DNC nº 26/92.

Salienta que houve a utilização de decretos como base legal para o lançamento do crédito tributário, o que fere o princípio da legalidade.

Acrescenta que não se pode penalizar o administrador quando ele tenha praticado ato, ainda que ilegal, com boa-fé e esse ato não tenha acarretado prejuízo ao erário. E, finaliza afirmando que o valor das multas aplicadas é exorbitante e fere as limitações ao poder de tributar, o princípio do não confisco e o da capacidade contributiva.

Entretanto, é de se notar que a argumentação do Impugnante em sua defesa é apenas procrastinatória, uma vez que destituída de qualquer prova ou elementos capazes de contraditar a verificação efetuada pela Fiscalização, como por exemplo, a alegação, desacompanhada de prova, de que para uma tancagem de 10.000 (dez mil) litros é possível armazenar 10.300 (dez mil e trezentos) litros de combustível.

Destaca-se que o Levantamento Quantitativo realizado pela Fiscalização fundou-se na análise dos lançamentos na escrita fiscal referentes a entrada/saída e aos estoques constantes nos livros fiscais e do levantamento físico de estoque realizado no estabelecimento do Autuado, conforme documento de fls. 08.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo 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 entradas/saídas, por produto, emitidas no período.

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

Saídas = Estoque Inicial + Compras - Estoque Final.

Dessa forma, o levantamento restou configurado conforme demonstrativos constantes do Auto de Infração: Anexo 2 - Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) no Auditor Eletrônico – 2015 (fls. 26/96), Anexo 3 - Levantamento 22.263/19/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) no Auditor Eletrônico – 2016 (fls. 97/152), Anexo 4 – Entradas, Saídas e Estoques Desacobertados Ano 2015 (fls. 153/163), e Anexo 5 – Entradas, Saídas e Estoques Desacobertados Ano 2016 (fls. 164/174).

Esclareça-se que tal procedimento é tecnicamente idôneo, sendo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194, inciso II do 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;

(...)

Logo, consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, na qual o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente, não implicando, de forma alguma, em ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que o procedimento se apresenta como um retrato fiel das operações diárias do Contribuinte.

Assim, o levantamento somente pode ser contraditado por meio de provas objetivas que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito. Ou seja, a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa de eventuais erros detectados ou apresentação de novo levantamento, demonstrando e justificando as diferenças encontradas.

Destaque-se, o Autuado não traz aos autos quaisquer documentos comprobatórios de suas alegações.

Com relação à aplicabilidade do percentual aceitável de perda do estoque físico de combustíveis, de 0,6% (seis décimos por cento), previsto pela Portaria DNC nº 26/92, há de se esclarecer que tal índice diz respeito unicamente ao comparativo do estoque escritural, tendo por finalidade a verificação das variações de combustível de modo a aferir uma margem aceitável em relação à essas variações, do contrário, poderá haver indício de irregularidade, como, por exemplo, vazamento de combustível para o meio ambiente. Não se trata, portanto, de referência percentual de uma perda padrão de combustível, a justificar a infração cometida.

A referida portaria, para a instituição do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, considerou necessidades que incluem a de facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS, conforme transcrição abaixo:

PORTARIA DNC Nº 26, DE 13.11.1992 - DOU 16.11.1992

A DIRETORA DO DEPARTAMENTO NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS, no uso das atribuições que lhe confere o art. 12, do anexo I, do Decreto nº 507 de 23 de abril de 1992, e consoante o que estabelece o Decreto-lei nº 538, de 07 de julho

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1938, a Lei 8078, de 11 de setembro de 1990, e a Lei 8176, de 08 de fevereiro de 1991.

CONSIDERANDO a necessidade de proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis;

CONSIDERANDO a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de PETRÓLEO, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população;

CONSIDERANDO a necessidade de facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS e do IVVC pelas Fazendas Estaduais e municipais, respectivamente;

CONSIDERANDO a necessidade de coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis, resolve:

(...)

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

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

(...)

Ressalta-se que não há na legislação tributária do estado de Minas Gerais qualquer previsão no sentido de se considerar, para efeito do levantamento ora em apreço, a aplicação do percentual em comento.

Por outro lado, o ICMS incidente sobre operações com combustíveis está, de fato, sujeito ao regime de recolhimento por substituição tributária e, sendo assim, o destinatário estaria desobrigado do recolhimento, desde que não receba ou mantenha em estoque combustíveis desacobertados de documentação fiscal, ou sem o devido recolhimento do imposto.

Regra geral, na substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente ou alienante na condição de substituto tributário, conforme art. 22, §§ 18 e 19 da Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo à retenção ou ocorrendo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado. § 19 - Na hipótese do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Todavia, na ausência da retenção, ou na retenção feita a menor pelo remetente, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST é atribuída ao destinatário ou adquirente, conforme preceitua o art. 75 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 75. O adquirente ou destinatário que receber combustível sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 73, § 2º, desta Parte, é responsável pelo respectivo pagamento, ainda que desobrigado o remetente.

No caso em tela o que se tem é a constatação, mediante o referido Levantamento Quantitativo, não contraditado, de entradas de combustíveis, sem que houvesse o devido acobertamento fiscal das mercadorias, não havendo, assim, que se falar em *bis in idem* e, conforme legislação supracitada, tornando o Autuado responsável pelo recolhimento do ICMS/ST.

No tocante à sujeição passiva, o Fisco incluiu no polo passivo da obrigação tributária a empresária Paloma Carine de Lima, que é a responsável pela administração da sua empresa individual, sendo, portanto, responsável por todos os débitos da empresa.

Cumprir destacar que a condição de empresário individual tem previsão nos arts. 966 e 967 do Código Civil (CC), Lei nº 10.406/02, e, nesse caso, não existe distinção de personalidade jurídica entre a pessoa física e a pessoa jurídica, veja-se:

Lei nº 10.406/02 - (CC)

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Para todos os efeitos legais, o empresário individual é pessoa física, embora inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Não há separação do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A responsabilidade patrimonial é ilimitada.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO

**CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL.**  
(TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

Saliente-se que o empresário individual tem conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as vendas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal têm, como finalidade, suprimir o tributo devido, acarretando a sua responsabilidade por tal falta.

Cabe trazer à baila o que estabelece o art. 135, inciso III, do CTN, que faz com que o titular da empresa individual, que efetivamente é quem administra os negócios da empresa, responda pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, conforme, também, o disposto no art. 21, inciso 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:

(...)

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:

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária ao Coobrigado, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Dessa forma, corretas as exigências perpetradas do ICMS/ST, da multa de revalidação, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 desacompanhada 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;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, 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, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *ipsis litteris*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU

POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 18 de setembro de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

D