

Acórdão: 24.831/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003741303-51  
Impugnação: 40.010157942-53  
Impugnante: Posto Palha Seca Ltda  
IE: 002409239.00-92  
Coobrigado: Pedro Moreira Guedes  
CPF: 083.921.676-94  
Proc. S. Passivo: Mara Lúcia Santos Costa  
Origem: DF/Muriaé

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, entradas, estoque e saídas de combustíveis, mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, desacobertados de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, 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", c/c § 2º, inciso I, ambos 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 unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre trabalho fiscal realizado por meio do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) de mercadorias, efetuado no período fechado de 01/01/20 a 31/12/20, no qual foi constatado que o Contribuinte deu entrada, manteve em estoque e promoveu saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal, conforme comprovam os relatórios de LEQFID, livro Registro de Entradas, livro Registro de Saídas e livro Registro de Inventário (estoque inicial de 01/01/20 e estoque final de 31/12/20), anexos aos autos.

Exige-se o ICMS/ST devido, a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, de 100% (cem por cento) sobre o valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto e a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) sobre as operações, por ter a Autuada dado entrada, mantido em estoque e promovido saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da citada lei.

O sócio-administrador, Sr. Pedro Moreira Guedes, foi incluído como coobrigado no polo passivo da autuação (em razão da prática de atos com infração ao disposto nos arts. 39, § 1º, 16, incisos VI, VII e XIII, 21, inciso VII, e 51, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada dado entrada, mantido em estoque e promovido saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 23.283/23.286, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 23.433/23.440.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, o trabalho fiscal que deu azo ao lançamento foi fundamentado em LEQFID, referente ao período de 01/01/20 a 31/12/20, no qual se concluiu que o Sujeito Passivo deu entrada, manteve em estoque e promoveu saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal, conforme LEQFID, livro Registro de Entradas, livro Registro de Saídas e livro Registro de Inventário (estoque inicial de 01/01/20 e estoque final de 31/12/20), anexos aos autos

Trata-se de trabalho de auditoria fiscal, com procedimentos previstos nos arts. 67, inciso II, 69, inciso I, e 70, todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Segundo o relatório do Auto de Infração, as ocorrências apuradas são as seguintes:

#### Auto de Infração

1a) Entrada de (...) litros de Gasolina Comum sem Documento fiscal Saída sem Estoque (SSE) no valor de (...) ICMS da Operação: (...)

1b) Estoque Desacobertado (EF) de (...) litros de Gasolina comum sem Documento fiscal no valor de (...) ICMS da Operação: (...)

2) Estoque Desacobertado (EF) de (...) litros de Gasolina Aditivada sem Documento fiscal no valor de (...) ICMS da Operação: (...)

3a) Entrada de (...) litros de Etanol Comum sem Documento fiscal Saída sem Estoque (SSE) no valor de (...) ICMS da Operação: (...).

3b) Saídas sem Nota Fiscal (Estoque Final) de (...) litros de Etanol Comum no valor de (...).

4a) Entrada de (...) litros de Shell Evolux Diesel S10 sem Documento fiscal Saída sem Estoque (SSE) no valor de (...) ICMS da Operação: (...)

4) Estoque Desacobertado (EF) de (...) litros de Produto: Shell Evolux Diesel S10 sem Documento fiscal no valor de (...) ICMS da Operação: (...)

Base de Cálculo Entradas sem documento Fiscal Saída sem Estoque (SSE): (...)

Base de Cálculo Estoque Desacobertado (ED): (...)

Base de Cálculo Saídas sem Nota Fiscal (Estoque Final): (...)

Valor Total das Operações: (...)

Multa Isolada: (...)

(...)

Exige-se o ICMS/ST devido, a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) sobre as operações, por ter a Autuada dado entrada, mantido em estoque e promovida saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da citada lei.

O sócio-administrador, Sr. Pedro Moreira Guedes, foi incluído como coobrigado no polo passivo da autuação (em razão da prática de atos com infração ao disposto nos arts. 39, § 1º, 16, incisos VI, VII e XIII, 21, inciso VII, e 51, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada dado entrada, mantido em estoque e promovido saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documento fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, cumpre ressaltar que a Fiscalização utilizou em seu trabalho a técnica do LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194, inciso III, do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Esse levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com os respectivos documentos fiscais de entrada e saída, por produto, emitidos no período autuado. O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas, apuradas diariamente, e o estoque existente, de acordo com a documentação e escrita fiscal do estabelecimento. Em outras palavras, o procedimento em questão trata-se simplesmente de apuração aritmética entre documentos que representam operações de entrada e de saída e eventuais estoques que possam existir.

No caso dos autos, o trabalho de levantamento se deu em exercício fechado, sendo realizado exclusivamente com base nos registros fiscais do Contribuinte.

Passando-se à análise das razões da Impugnante, menciona-se que as regras que estabelecem o uso e a emissão das Notas Fiscais de Consumidor Eletrônica (NFC-e) determinam que a numeração será sequencial de 000.000.001 a 999.999.999, por estabelecimento e por série, reiniciando-se quando atingido o limite superior. As séries serão designadas por algarismos arábicos, em ordem crescente, vedada a utilização de subsérie. A série única será representada pelo número zero, se aplicando as mesmas exigências nas NFC-es em contingência.

Na eventualidade de quebra de sequência da numeração de NFC-e, o procedimento a ser adotado pelo contribuinte deverá ser a solicitação da inutilização de números não utilizados, mediante Pedido de Inutilização de Número da NFC-e, até o décimo dia do mês subsequente.

Nos termos da cláusula décima quinta do Ajuste SINIEF nº 19/16, “*O emitente poderá solicitar o cancelamento da NFC-e, desde que não tenha havido a saída da mercadoria, em prazo não superior a 30 minutos, podendo ser reduzido a critério de cada unidade federada, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NFC-e (...)*”. Nessa hipótese, a NFC-e cancelada deve ser escriturada sem valores monetários.

Outra hipótese é o chamado “Cancelamento por substituição”, previsto na Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF nº 19/16, *in verbis*:

Ajuste SINIEF nº 19/16

Cláusula décima segunda Em relação às NFC-e que foram transmitidas antes da contingência e ficaram pendentes de retorno, o emitente deverá, após a cessação das falhas:

I - solicitar o cancelamento, nos termos da cláusula décima quinta-A, das NFC-e que retornaram com Autorização de Uso e cujas operações foram acobertadas por NFC-e emitidas em contingência ou não se efetivaram;

II - solicitar a inutilização, nos termos da cláusula décima sexta, da numeração das NFC-e que não foram autorizadas.

Não há previsão na legislação de regência de cancelamento extemporâneo de nota fiscal. Tal procedimento não foi regulamentado no RICMS/02. No entanto,

tendo sido ultrapassado o prazo de cancelamento e não havendo ocorrência da operação, o Contribuinte poderia ter formalizado Denúncia Espontânea (DE) relatando os fatos, além de informar a Inscrição Estadual - IE, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, a respectiva chave de acesso e a data da NFC-e. Neste caso, o emitente deveria escriturar a NFC-e (que deveria ser cancelada extemporaneamente) como documento normalmente autorizado e preencher o registro C195 (Observação do Lançamento Fiscal) informando que se trata de Denúncia Espontânea para dar efeito de cancelamento.

A numeração das NFC-es obedece a uma ordem sequencial rigorosa, na forma prevista na Cláusula Quarta, inciso II, do Ajuste SINIEF nº 19, de 19/12/16. Nesse sentido, por não ter atendido a nenhuma das exigências acima citadas (procedimentos de inutilização ou cancelamento), o Sujeito Passivo tenta fazer crer que desconhecia o que chama de “notas duplicadas”, como justificativa para a ausência de informações de NFC-es no Arquivos C100. Ora, tal argumentação não pode prosperar, uma vez que se trata de NFC-es regularmente emitidas, com chave de acesso devidamente autorizada no sistema de recepção de NFC-e da Receita Estadual, não tendo a Impugnante apresentado prova de suas alegações, além de meras suposições sobre uma pretensa instabilidade do sistema.

O Contribuinte aduz que as autuações geradas são “*de responsabilidade do sistema*”, insinuando, outrossim, uma suposta “*falha sistêmica, que não foi tratada à época*”. Nesse ponto, a Autuada ressalta que “*no momento que geramos o arquivo e transmitimos os SPEDs NÃO aparecem notas duplicadas*” e conclui que “*essa duplicidade não foi informada via obrigação acessória, o que justifica o fato de não termos ciência dessa divergência entre a receita apurada x informação emitida para o fisco pelo sistema da LBC*”.

No entanto, as alegações da Autuada não se sustentam, uma vez que baseadas unicamente em quantidades e valores similares de saída de combustíveis em documentos subsequentes, considerando que as referidas NFC-es têm numeração e chaves de acesso distintas.

A Impugnante tentou distorcer a interpretação do texto da norma expressa no art. 5º da Portaria DNC nº 26, de 13/11/92, transcrita a seguir:

Portaria DNC nº 26/92

Art. 5º. Independente de notificação do DNC, quando for constatada perda de estoque físico 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 o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

(...)

Pelo extrato da referida portaria, verifica-se que o índice de 0,6% (zero vírgula seis por cento) diz respeito unicamente ao comparativo do estoque escritural, assim entendido, conforme mencionado pela Fiscalização, como “*Estoque Final do Dia Anterior (EI) + Compras de Combustíveis do Dia (C) – a venda do dia(v) e o estoque*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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 há menção, sob qualquer pretexto, de que se trata de uma perda aceitável ou irrelevante para fins fiscais, 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 pela Fiscalização.

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, enquanto nos dias mais frios pode se contrair, por retração. Em geral, nas análises no Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, confrontando o estoque escritural com o medido ao final do dia, em períodos superiores a 30 (trinta) dias, percebe-se que perdas e ganhos se equivalem, produzindo diferenças absolutamente insignificantes no estoque de combustível medido em relação ao escritural.

Pelo que se pode depreender das considerações acima, a resposta manifestada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) à consulta do Contribuinte está em absoluta consonância com o entendimento sobre a matéria, considerando ainda que a Impugnante não apresentou quaisquer elementos que comprovassem as perdas ou os ganhos de combustível no período fiscalizado, se limitando a fazer conjecturas.

Conclui-se, portanto, que todos os lançamentos constantes do LEQFID do período de 01/01/20 a 31/12/20 estão em consonância com arquivos EFD/SPED Fiscal do Contribuinte e com arquivos XML das NFC-es transmitidas pelo estabelecimento, que contam com informações fidedignas sobre estoque inicial e final, bem como sobre entradas e saídas de produtos para fins da conclusão fiscal, ou seja, em estrita conformidade com os livros e documento fiscais obrigatórios constantes do Anexo V do RICMS/02: Notas Fiscais de Entrada – NFE (C170), NFC-e (Mod. 65), livro Registro de Entradas, livro Registro de Saída e livros Registro de Inventário.

O trabalho fiscal foi fundamentado em rigorosa observação dos procedimentos previstos no art. 194, inciso III, da Parte Geral do RICMS/02, referente ao LEQFID, ratificando os requisitos de certeza e liquidez do lançamento tributário e, como tal, a verdade material dos fatos que deram ensejo às exigências tributárias.

Em decisões similares, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem reconhecendo a procedência e a idoneidade de trabalhos fiscais como o dos presentes autos, ratificando a integridade dos trabalhos fundamentados em LEQFID, como é o caso do Acórdão nº 21.266/13/1ª, do Acórdão nº 21.472/14/3ª, do Acórdão nº 20.414/14/2ª e do Acórdão nº 21.968/18/2ª, esse último transcrito a seguir:

### ACÓRDÃO Nº 21.968/18/2ª

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O SÓCIO-ADMINISTRADOR RESPONDE PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ATOS PRATICADOS COM

EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, POR FORÇA DO ART. 135, INCISO III DO CTN E ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATOU-SE, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, ENTRADA DE MERCADORIAS, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (GASOLINA COMUM, ETANOL E ÓLEO DIESEL), DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL. IRREGULARIDADE APURADA POR MEIO DE PROCEDIMENTO IDÔNEO, PREVISTO NO INCISO III, DO 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.

Portanto, tendo em vista que o Sujeito Passivo não logrou êxito em comprovar suas alegações, correto o lançamento tributário no presente caso, inclusive quanto às multas fixadas, cujas previsões legais estão transcritas a seguir:

Lei nº 6.763/75

Art. 55.bAs 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:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

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:

(...)

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.

(...)

Em relação ao Coobrigado, em que pese não haver impugnado a respectiva inclusão no polo passivo da obrigação tributária, importa salientar que a responsabilidade se mostra corretamente aplicada, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, o qual prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo.

Somado a isso, tem-se que o sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Veja-se o teor dos dispositivos legais supramencionados, *in verbis*:

CTN

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

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

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

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

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

No presente caso, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, quais sejam, dar entrada, manter em estoque e promover a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento 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.

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, e sim a omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada e da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

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

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Shirley Alexandra Ferreira.

**Sala das Sessões, 26 de setembro de 2024.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Revisor**

m/D