

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.626/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002772939-00  
Impugnação: 40.010155839-53  
Impugnante: Posto Pioneiro de Eugenópolis Ltda  
IE: 249557408.00-33  
Coobrigados: Marco Antônio Bartholazzi Ribeiro  
CPF: 884.022.407-63  
Suzy Faria Jorge Ribeiro  
CPF: 871.487.907-78  
Origem: DF/Muriaé

**EMENTA**

**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.

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Acusação fiscal de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sujeitas à tributação pelo regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco acatando em parte os argumentos de Defesa. Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST relativamente a entrada e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II 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.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada, estoque e saída de mercadorias (combustíveis), desacobertados de documento fiscal, no período de 01/01/21 a 31/12/21. As infrações foram apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação (MR) do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para as infrações de entrada e estoque desacobertos.

Exigências da Multa Isolada (MI) do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 para as infrações de entrada, estoque e saída desacobertos.

Foram incluídos no polo passivo do lançamento, os sócios-administradores da Autuada, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, os Autuados apresentam, tempestivamente, Impugnação nos autos do e-Pta (págs. 5.181/5.183).

Acatando em parte os argumentos da Defesa, a Fiscalização reformula o LEQFID, resultando nas exigências apenas de estoque (ICMS/ST, MR e MI), e saída (MI) de combustíveis desacobertos de documento fiscal (págs. 5.332/5.332).

Não obstante, o novo crédito tributário apurado apresenta majoração de valores em relação ao original.

Aberta vista, os Impugnantes aditam sua defesa às págs. 8.526/8.527.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 8.528/8.537, e pede, ao final, a manutenção do lançamento reformulado.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 02/08/23, exara despacho interlocutório e converte o julgamento em diligência (págs. 8.528), o qual é cumprido pelas partes e ensejou nova reformulação do LEQFID.

Por conseguinte, volta-se a apurar situações de entrada, estoque e saídas desacobertos. Porém, o crédito tributário final apresenta redução dos valores anteriormente exigidos.

Aberta vista, os Impugnantes não se manifestam.

---

### **DECISÃO**

Conforme relato, com a segunda reformulação fiscal, a autuação versa sobre entrada, estoque e saída de mercadorias (combustíveis), desacobertos de documento fiscal, no período de 01/01/21 a 31/12/21. As infrações foram apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID),

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação (MR) do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para as infrações de entrada e estoque desacobertos.

Exigências da Multa Isolada (MI) do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 para as infrações de entrada, estoque e saída desacobertos.

Os cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos encontram-se no LEQFID reformulado de págs. 8.592/11.830.

No que tange à metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos, destaca-se que o Levantamento Quantitativo é procedimento idôneo, conforme art. 194, inciso II, do RICMS/02, a seguir transcrito:

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 levantamento quantitativo de mercadorias é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

Cabe esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, por produto, emitidas no período fiscalizado.

Como já exposto, o Levantamento Quantitativo Diário consiste, em uma simples operação matemática, cujo procedimento decorre de uma combinação de quantidades, com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Tais informações apuradas por meio do LEQFID são confrontadas com aquelas apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, no intuito de se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

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

Essa irregularidade é identificada diariamente e ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias daquela data, identifica-se que 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, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, como no caso em exame.

Quando, em dia posterior, há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade é acrescida positivamente ao estoque (partindo sempre de zero e não do “estoque negativo” anterior), em procedimento que zera contagem do saldo de estoque negativo anterior, sem, contudo, anular as diferenças que foram registradas nos dias anteriores, em que houve ocorrências de saída sem estoque.

### **2. Estoque Desacobertado**

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, levando em conta os 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 apurado no LQFID. Se as mercadorias que entraram no estabelecimento acobertadas por documento fiscal não estão mais em estoque e não há documento fiscal relativo à sua saída, conclui-se que elas saíram do estabelecimento sem acobertamento fiscal.

Assim, o resultado do LEQFID representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Entretanto, a utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, a Impugnante deve apresentar as falhas existentes, bem como os documentos idôneos capazes de comprová-las.

Nas peças de defesa apresentadas foi exatamente o que fez a Autuada, alegando, em síntese, que:

- em relação à imputação de entradas de combustíveis desacobertadas de notas fiscais, identifica-se que não foi considerado o estoque de abertura de que consta no inventário de 31/12/20;

- o agente do Fisco fez a análise dos livros de registro de entradas, livro de registro de saídas e livros de registros de inventários, demonstrando os estoques iniciais e finais do período fiscalizado e, na elaboração do LQFID computou apenas as vendas registradas mediante Notas Fiscais de Venda ao Consumidor (NFCe – modelo 65), deixando de apreciar as vendas realizadas com Notas Fiscais Eletrônicas (NFe – Modelo 55).

Por conseguinte, procedeu a Fiscalização a duas reformulações do crédito tributário. A primeira acatando o primeiro argumento e a segunda, o ainda faltante.

Destaca-se que, regularmente intimada do LEQFID reformulado, a Impugnante nada acrescentou.

No que ao tange ao crédito tributário remanescente, de acordo com o art. 89, inciso I do RICMS/02 “*considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra: I - sem*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal”.*

Conclui-se, pois, que, com a segunda reformulação fiscal, restam corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação (MR) do art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, para as infrações de entrada e estoque desacobertados.

Também, corretas as exigências da Multa Isolada (MI) do art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 para as infrações de entrada, estoque e saída desacobertados, que possui a seguinte redação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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;

(...)

Mencione-se que a multa isolada, para todas as irregularidades, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, foi exigida em valor inferior ao limitador máximo previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por fim, insta analisar a sujeição passiva do lançamento, no qual foram incluídos os sócios-administradores da Autuada como Coobrigados.

Verifica-se que referidos Coobrigados foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária em razão da prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, também 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

Saliente-se que, em nenhum momento os Coobrigados foram responsabilizados em razão de simples inadimplemento do tributo, mas sim em decorrência de inequívoca participação em atos ilícitos.

Induidoso que os referidos sócios-administradores da empresa autuada desempenham funções administrativas e participam das deliberações das empresas. Eles, indiscutivelmente, possuíam o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as práticas de dar entrada, manter em estoque e dar saída das mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, visando suprimir o valor do tributo devido a Minas Gerais, eram dos seus conhecimentos.

Assim, correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da autuação, de forma a responderem solidariamente pelo crédito tributário constituído.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 8.588/11.830. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro que, ainda, excluía os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2024.**

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

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

P

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

Acórdão: 23.626/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002772939-00  
Impugnação: 40.010155839-53  
Impugnante: Posto Pioneiro de Eugenópolis Ltda  
IE: 249557408.00-33  
Coobrigados: Marco Antônio Bartholazzi Ribeiro  
CPF: 884.022.407-63  
Suzy Faria Jorge Ribeiro  
CPF: 871.487.907-78  
Origem: DF/Muriae

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Como se verifica dos autos, o Contribuinte foi autuado porque, mediante levantamento quantitativo financeiro diário de mercadorias, apurou-se entradas, estoque e saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentos fiscais.

Foram arrolados no crédito tributário os sócios e administrador da empresa atuada estando, tal responsabilidade fundada no art. 135, inciso III do CTN, art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75 e, ainda, a Portaria SER nº 148/15, Subitem nº 1.8.8, Código nº 01.019.008.

Inicialmente, oportuno colacionar aqui o disposto no art. 135, inciso III do CTN, que assim determina:

**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.

(...)

(Destacou-se)

Por sua vez, a lei nº 6.763/75 também capitulada no AI, assim consigna em seu texto:

**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.

(...)

(Destacou-se)

Finalmente, vemos a portaria SEFAZ noticiada no AI que assim estabelece: *“Estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.”* (Ementa da Portaria)

Como se verifica dos textos legais, a fundamentação a justificar a responsabilidade dos sócios e administradores neste feito, está fundada no CTN, Lei nº 6.363/75 e na Portaria SRF nº 148/75.

Neste compasso, não restam dúvidas que tanto a Lei Federal representada pelo CTN (art.135) como a Lei Mineira (art. 21 da lei nº 6.763/75) **DEFINEM QUE TAL RESPONSABILIDADE PRESCINDE DA OCORRÊNCIA E DEMONSTRAÇÃO DE GESTÃO EMPRESÁRIA EXERCIDA COM EXCESSO DE PODERES OU MESMO DE GESTÃO FRAUDULENTA (por óbvio).**

A Lei nº 6.763/75 é até mais restritiva, pois enumera que tal responsabilidade **RESTRINGE-SE** ao imposto devido pela sociedade (texto do § 2º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 – isso é também discutível e é confrontado por muitos causídicos nesta Casa), ou seja, para alguns não alcançaria as multas.

No entanto, não se pode admitir no aspecto técnico, que uma “Portaria” sobreponha uma “Lei Ordinária”, sob pena de afrontar conceitos básicos de Direito Administrativo e Processual, o que sabidamente não foi e não é esta a intenção do legislador “executivo”.

Portanto, somente é crível interpretar a Portaria SRF nº 148/15 à Luz da Legislação Ordinária, **que condiciona a responsabilidade destes entes (sócios e administradores) na hipótese de prática com excesso de poderes ou mesmo fraude.**

Neste sentido, oportuno colacionar o estudo do renomado professor de direito da Faculdade de São Paulo, Dr José Cretella Júnior, que no seu artigo, assim denominado de “O VALOR DA PORTARIA”, assim nos ensinou:

“Em nosso direito, não existe portaria autônoma ou independente, como também não existe regulamento dessa natureza (autônomo ou independente). Desse modo, a portaria, apoiada em lei, decreto ou regulamento anterior, pode descer a minúcias que o texto básico não previu, mas que exigem tomada de posição imediata, do poder público, diante de eventos inesperados, ditados pelas circunstâncias. Precisamente aí é que reside a sensibilidade do administrador, informado pela conveniência e pela oportunidade, sem, no entanto, afastar-se da legalidade, barreira que o limita. Diploma prévio (lei, decreto, regulamento) traça os limites de um dado regime jurídico. A portaria põe em execução as conotações desse regime jurídico. Delineado o regime global de um instituto, o administrador faz uso da portaria para dosar cada um dos pontos caracterizadores desse instituto, na gradação física exigida pela imprevisibilidade da vida (Revista de Direito Administrativo - FGV Fundação Getúlio Vargas, publicado em <https://doi.org/10.12660/rda.v117.1974.40205>)

Há de convir, não é crível que uma matéria de ordem pública (circunstância jurídica incontroversa acerca da responsabilidade dos sócios e administradores), seja definida por uma “Portaria” em detrimento da Lei Ordinária que, de seu turno determina que seja esta responsabilidade aplicada apenas e tão somente em caso de excesso de poderes ou mesmo de fraude. Uma Portaria não pode alterar esta regra que, insiste-se, é de ordem pública e prescinde de chancela legislativa (trata de responsabilidade, inclusive penal).

Isto posto, torna-se evidente que este posicionamento não configura uma negativa de vigência de Lei ou Ato Normativo, pois, como salientado, a interpretação destes textos normativos internos devem ser analisados à Luz da Legislação Ordinária e “Constitucional”, em matéria de ordem pública que é o caso, como dito aqui, de responsabilidade dos sócios/administradores.

Aliás, se for prestigiado linearmente o entendimento de que a “Portaria” em caso de ordem pública que é o caso dos autos, deveria prevalecer sobrepondo a lei, sem a demonstração de excesso ou abuso de poderes, sabidamente estaríamos de um quadro jurídico ilegal, pois responsabilidade penal (a responsabilidade dos sócios e administradores no âmbito tributário é de ordem penal em corolário elementar), jamais poderá ser atribuída por uma Portaria, senão mediante análise em conjunto dela (Portaria) com a legislação ordinária vigente sobre o tema.

No caso vertente então, estamos diante de uma responsabilidade imposta sem a demonstração de excesso de poderes ou mesmo de fraude, que, na essência, deveriam ser demonstradas pelo acusador, no caso a Fiscalização.

São poucos inclusive os questionamentos a serem feitos a demonstrar a ausência de prova neste sentido, qual seja, qual a ação dolosa dos Coobrigados neste

feito que repercutiu nas entradas, saídas e estoque desacobertados? Não existe esta demonstração nos autos...

Incompetência é crime?

Portanto, o que se tem no mínimo é mesmo um ato de incompetência, flagrada mediante uma análise do Fisco dentro da própria escrita do contribuinte ao ponto inclusive de ensejar a aplicação do redutor da multa isolada na medida em que o art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, incide naqueles casos em que a apuração feita pela auditoria fiscal deu-se com fulcro nos documentos regulares do contribuinte.

Ora, não estamos diante de um “caixa dois” ou qualquer outro instrumento contábil alternativo, tanto que o próprio Fisco prestigiou esta verdade quando da aplicação da multa isolada citada aqui, lançando a multa com o redutor legal.

Assim, pelo conjunto de informações constantes do processo, e sobretudo considerando a falta de demonstração de prática dolosa ou mesmo excessiva pelos sócios arrolados nos autos (Coobrigados), e ainda com fulcro na Súmula 430 do STJ (*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*), julgo parcialmente procedente o lançamento para acatar a reformulação feita pela Fiscalização nos autos, e ainda, para excluir a responsabilidade dos Coobrigados arrolados no AI.

**Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2024.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**