

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.624/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001439447-10  
Impugnação: 40.010149796-67  
Impugnante: Auto Posto RM de Aimorés Ltda.  
IE: 002000667.00-40  
Coobrigado: Raphael Rodrigues Arruda  
CPF: 013.880.466-44  
Origem: DF/Teófilo Otoni

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a inclusão do sócio-administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário, de entradas e estoques de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertados de documentação fiscal. **Infração caracterizada. Retificado o valor do PMFP, para que seja adotado o valor vigente à época dos fatos geradores. Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST e das Multa de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário, de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. **Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a apuração fiscal, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente aos períodos de 01/01/18 a 31/12/18 e 01/01/19 a 30/04/19, de entradas, saídas e estoques de combustíveis, sujeitos ao regime de substituição tributária, desacobertados de documentação fiscal.

Com relação aos estoques e entradas desacobertadas, as exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Quanto às saídas desacobertadas, a exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Foi inserido no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o Sr. Raphael Rodrigues Arruda, sócio-administrador do estabelecimento autuado, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de seu representante legal, Impugnação às fls. 26/33, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 75/78.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a apuração fiscal, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), referente aos períodos de 01/01/18 a 31/12/18 e 01/01/19 a 30/04/19, de entradas, saídas e estoques de mercadorias (combustíveis), sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal.

Com relação aos estoques e entradas desacobertadas, as exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Por se tratar de mercadorias sujeitas à substituição tributária, cuja entrada ocorreu de forma desacobertada de documentação fiscal, a exigência do ICMS/ST está respaldada no art. 22, inciso II, §§ 18 a 20 c/c art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 1º, inciso II e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

#### Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

-----  
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, desacompanhada de documento fiscal;  
(Grifou-se)

-----  
RICMS/02 - Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

[...]

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

-----  
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.

Dessa forma, conforme estatuído na legislação que rege a matéria, acima reproduzida, o imposto devido por substituição tributária nas operações objeto desta atuação está sendo exigido da Autuada, na qualidade de responsável solidária, por ter promovido entradas de mercadorias sem a documentação fiscal correspondente.

A base de cálculo do ICMS/ST foi apurada de acordo com o disposto no art. 19, inciso I, subalínea "b.1" do Anexo XV do RICMS/02, utilizando-se o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) estabelecido para cada combustível, divulgado mediante ato da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), cujos valores encontram-se informados nas planilhas relativas ao levantamento quantitativo (DVD- fl. 13).

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em relação às operações subsequentes:

[...]

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

Quanto às saídas desacobertas, a exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

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 desacoberta 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;

Esclareça-se que o levantamento quantitativo em análise foi efetuado com base nos Registros C425 (resumo de itens do movimento diário) dos arquivos SPED, transmitidos à SEF/MG pelo Contribuinte, e nos dados constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) do estabelecimento autuado.

As planilhas relativas aos levantamentos quantitativos, inerentes aos exercícios de 2018 e 2019, estão inseridas na mídia eletrônica acostada à fl. 13.

O quadro exemplificativo abaixo apresenta um resumo das irregularidades apuradas relativas ao exercício de 2018.

**LQFID - 2018 - RESULTADO QUANTITATIVO (LITROS)**

EXERCÍCIO	IRREGULARIDADE APURADA	GASOLINA (LITROS)	ETANOL (LITROS)	DIESEL S500 (LITROS)	DIESEL S10 (LITROS)
2018	ENTRADA S/NF	140.751,53	60.163,51	31.694,46	28.405,96
	ESTOQUE S/NF	13.661,00	3.467,42	0,00	0,00
	SAÍDA S/NF	68.314,82	13.073,45	9.191,44	7.841,95

O procedimento utilizado pelo Fisco, para fins de apuração das irregularidades em apreço, é tecnicamente idôneo e está previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02.

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

[...]

III - levantamento quantitativo-financeiro.

As irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos decorrem de meras técnicas matemáticas, com utilização dos documentos e lançamentos da escrita fiscal do contribuinte.

Tal roteiro tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente (por produto), pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas emitidas no respectivo período.

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de se apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

- “VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL”

OU

- “ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – VENDAS (SAÍDAS)”

Inferre-se que este levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, na qual o resultado é objetivo, **não** se tratando, portanto, de meras suposições.

Como se vê, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), mediante utilização de simples operações matemáticas, representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Se ao final de determinado exercício o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte (no LMC, no presente caso), pressupõe-se a ocorrência de estoque desacobertado.

Caso o estoque apurado no levantamento seja maior que o declarado no LMC, conclui-se pela existência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

No caso do presente processo, parte das saídas desacobertadas foi apurada mediante “estouro de estoque”, comumente registrado no LEQFID como “Saída Acima da Tancagem (SAT)”, que se refere à constatação de declaração de estoque no LMC em **quantidade superior à capacidade física do tanque**, conforme exemplo a seguir:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMBUSTÍVEL: GASOLINA - CAPACIDADE DO TANQUE: 20.000 LITROS

DATA	LMC DO CONTRIBUINTE								DADOS DO FISCO						
	EST. INICIAL	ENTRADAS NO DIA	QTD DISPONÍVEL	QTD SAÍDAS	EST. ESCRITURAL	PERDAS	GANHOS	EST. FINAL	C425	EST. INICIAL	EST. DISPON.	PERDAS CORRIG. (0,6%)	GANHOS CORRIG. (0,6%)	EST. FINAL	SAT
07/04/18	9.273,06	15.000,00	24.273,06	2.308,68	21.964,38	0,00	0,00	21.964,38	2.312,17	8.642,12	21.329,95	0,00	0,00	<b>21.329,95</b>	1.329,95
08/04/18	21.964,38	0,00	21.964,38	1.405,91	20.558,47	0,00	0,00	20.558,47	1.405,91	20.000,00	18.594,09	0,00	0,00	18.594,09	0,00
09/04/18	20.558,47	0,00	20.558,47	2.421,16	18.137,31	0,00	0,00	18.137,31	2.421,16	18.594,09	16.172,93	0,00	0,00	16.172,93	0,00
10/04/18	18.137,31	20.000,00	38.137,31	2.622,57	35.514,74	0,00	0,00	35.514,74	2.622,57	16.172,93	33.550,36	0,00	0,00	<b>33.550,36</b>	13.550,36
11/04/18	35.514,74	0,00	35.514,74	2.930,44	32.584,30	0,00	0,00	32.584,30	2.930,44	20.000,00	17.069,56	0,00	0,00	17.069,56	0,00
12/04/18	32.584,30	0,00	32.584,30	2.803,28	29.781,02	0,00	0,00	29.781,02	2.803,28	17.069,56	14.266,28	0,00	0,00	14.266,28	0,00
13/04/18	29.781,02	5.000,00	34.781,02	2.874,71	31.906,31	0,00	0,00	31.906,31	2.874,71	14.266,28	16.391,57	0,00	0,00	16.391,57	0,00
14/04/18	31.906,31	15.000,00	46.906,31	2.425,94	44.480,37	0,00	0,00	44.480,37	2.425,94	16.391,57	28.965,63	0,00	0,00	<b>28.965,63</b>	8.965,63
15/04/18	44.480,37	0,00	44.480,37	1.628,71	42.851,66	0,00	0,00	42.851,66	1.622,90	20.000,00	18.377,10	0,00	0,00	18.377,10	0,00
16/04/18	42.851,66	5.000,00	47.851,66	2.625,04	45.226,62	0,00	0,00	45.226,62	2.630,85	18.377,10	20.746,25	0,00	0,00	20.746,25	746,25
17/04/18	45.226,62	10.000,00	55.226,62	2.362,50	52.864,12	0,00	0,00	52.864,12	2.360,17	20.000,00	27.639,83	0,00	0,00	<b>27.639,83</b>	7.639,83

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata que, após receber o Auto de Infração, “procurou orientação técnica e contratação de uma empresa contábil, técnica e competente para auditoria dos fatos e regularização”.

Afirma que, “conforme auditoria contratada fora visualizado ‘erros técnicos’ e ‘erros humanos’ na apuração dos relatórios ‘LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis’ e na apresentação dos arquivos ‘SPED ICMS – Escrituração Fiscal Digital’ em todas as competências ora lavradas e autuadas”.

Informa que “foram reformulados os índices de cálculos, dentro das margens previstas em lei, e recalculados os estoques, aferições, vendas, encerrantes, perdas e ganhos, tudo dentro das normas técnicas e procedimentos fiscais”.

Destaca que, “quanto aos excedentes apurados, fica informado que a empresa AUTO POSTO RM DE AIMORÉS LTDA, ..., é possuidora de frota própria e tanques para transporte e armazenamento de produtos combustíveis, sendo que tais produtos foram adquiridos nas distribuidoras e armazenados temporariamente nos caminhões, estacionados no posto, para posterior descarregamento, como faz prova as notas fiscais dos caminhões e tanques com capacidade de armazenamento total de 62.000 lts ..., perfazendo 25.000 lts ..., conforme nota fiscal 000.001.302 adquirido da empresa TANQUES SÃO JOÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, conforme nota emitida em 30/09/2014 e chave de acesso nº ... e outro tanque de 37.000 lts ..., conforme nota fiscal 000.796.696 adquirida da empresa RANDON S/A IMPLEMENTOS E PARTICIPAÇÕES, conforme nota emitida em 06/10/2017 e chave de acesso nº ..., equipamentos esses adquiridos anteriores a data do auto de infração, conforme documentos anexos”.

Reafirma que, “com a auditoria foram diagnosticados erros técnicos e erros humanos na digitação e apuração dos valores referentes ao levantamento físico, quantitativo, dos itens comercializados pela recorrente tanto a maior quanto a menor, sendo os mesmos reapurados e alinhados para normalização e regularização, tudo nas devidas normas legais e apuração dos valores reais comercializados pela requerente”.

Reitera que “os volumes apurados em excesso, são decorrentes de descarregamentos posteriores, sem nenhuma ocorrência de dano ambiental, armazenados em local próprio, tanques veiculares, não configurando nem erro, nem fraude fiscal, simplesmente aquisição em quantidade maior dos fornecedores a fim de redução do custo do produto e também do transporte, visando assim melhor rentabilidade por parte da empresa”.

Acrescenta que, “durante a reapuração houve necessidade de transmissão de arquivo substituto dos arquivos SPED FISCAL durante todo o período de apuração fiscal, ou seja, de janeiro de 2018 a abril de 2019, tendo esses retificados dentre das normas legais, conforme arquivos eletrônicos anexos a ser autorizado a transmissão por esse fisco”.

Argumenta que “não há que se falar em fraude fiscal, pois não houve por parte da recorrente a vontade de impedir ou reduzir a obrigação tributária, uma vez que o objeto do presente auto de infração ‘combustível’ é substituto tributário do ICMS [sic], não reduzindo nenhum custo à requerente, uma vez que tal produto é de retenção na fonte por parte do fornecedor, sendo que o mero levantamento quantitativo-econômico, ‘não configura elementos de irregularidades, as quais devem ser provadas pelo Fisco”.

Requer ao final que sejam considerados os arquivos SPED retificados (DVD – fl. 58), a autorização para retransmissão desses arquivos, com o intuito de correção de “erro material e humano” e que seja considerado o armazenamento em veículo tanque e que sejam desconsideradas as “entradas desacobertadas”, que não teriam ocorrido, segundo sua afirmação.

No entanto, as alegações da Impugnante não têm o condão de elidir o feito fiscal.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o levantamento quantitativo somente pode ser contraditado através de provas objetivas, lastreadas em registros e documentos fiscais, que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito.

Porém, apesar de suas alegações, a Impugnante **não** apontou um único dado constante no levantamento quantitativo que **não** seja condizente com aqueles por ela declarados em sua escrita fiscal, especialmente em seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) ou em seus arquivos SPED, **não** tendo indicado, também, qualquer documento fiscal (de entrada ou saída) ou qualquer outra movimentação que **não** tenha sido devidamente inserido no levantamento.

Na verdade, **o que a Impugnante pretende**, sob o argumento de detecção de erros técnicos e humanos, **é a retificação, ampla e irrestrita, de toda a sua escrituração fiscal**, inclusive de estoques, aferições, vendas, encerrantes (totalizadores de volume), perdas e ganhos lançados em seu LMC, bem como a retificação completa de seus arquivos SPED, inerentes a todos os períodos objeto da presente autuação (vide DVD à fl. 58).

Ressalte-se que os estoques de postos revendedores de combustíveis **são medidos fisicamente diariamente**, não sendo razoável o contribuinte alegar erros nas

medições realizadas, meses ou anos após a sua realização, especialmente quando tal argumento vem à tona **somente após o Auto de Início de Ação Fiscal e do próprio Auto de Infração.**

Cabe lembrar que, de acordo com o art. 207 do Regulamento e do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o contribuinte pode procurar a repartição fazendária para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, **desde que** não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada, **o que não é o caso dos autos**, pois, como afirmado, a pretensão da Impugnante está intimamente relacionada com o objeto e o período não só do AIAF, como também do próprio Auto de Infração.

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Além disso, pela própria forma de escrituração do LMC, que se dá de forma diária, os estoques diariamente aferidos podem ser facilmente cotejados com o estoque do dia anterior, com o volume de saídas apurado pelos encerrantes, dentre outros dados, para verificação se a medição está coerente com as entradas e saídas de combustíveis, possibilitando correções imediatas de eventuais incorreções, antes mesmo de seu lançamento no LMC.

Por outro lado, é vedada a alteração dos encerrantes (que têm como função a medição das saídas físicas de combustíveis), ressalvados os casos de necessidade de intervenções técnicas nas bombas de combustíveis, observadas as disposições contidas no art. 391 do Anexo IX do RICMS/02.

Art. 391 - O contribuinte possuidor de bomba medidora ou de equipamento para distribuição de combustíveis líquidos deverá:

I - comunicar, previamente, à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito:

a - a necessidade de intervenção no totalizador de volume;

b - a instalação ou a substituição de bombas medidoras ou de equipamento para distribuição de combustíveis;

II - enviar cópia reprográfica do relatório de manutenção dos serviços prestados, na hipótese de intervenção nos totalizadores de volume, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término dos serviços, contendo:

a - marca e número de série da bomba medidora ou do equipamento para distribuição de combustíveis;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - descrição sucinta das tarefas executadas;

c - número dos lacres substituídos e dos substitutos;

d - indicação quantitativa volumétrica do totalizador de volume do início e do término da intervenção;

III - na hipótese de remoção de bomba medidora ou de equipamento para distribuição de combustíveis, registrar a indicação quantitativa volumétrica do totalizador de volume no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) ou no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), bem como comunicar, previamente, o fato à AF a que estiver circunscrito, para fins de recolhimento do sistema de segurança.

§ 1º - Excepcionalmente, diante da impossibilidade da comunicação de que trata o inciso I do caput deste artigo, a mesma deverá ser efetuada no 1º (primeiro) dia útil subsequente à intervenção, substituição ou instalação.

§ 2º - Os lacres da Secretaria de Estado da Fazenda e do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO) somente poderão ser rompidos na hipótese de o seu rompimento tornar-se imprescindível à intervenção técnica por empresa de assistência credenciada pelo Instituto de Pesos e Medidas do Estado de Minas Gerais (IPEM/MG) ou por órgão da Rede Nacional de Metrologia Legal (RNML).

§ 3º - Os procedimentos relativos à implementação e à fiscalização do sistema de segurança serão disciplinados mediante portaria conjunta da Superintendência de Fiscalização (SUFIS) e do IPEM/MG.

Assim, por não fazer sentido e estar contrária à legislação vigente, deve ser rejeitada a pretensão da Impugnante quanto à retificação de toda a sua escrituração fiscal

Noutro enfoque, há que se reiterar que o levantamento quantitativo aponta, claramente, a ocorrência de entradas e estoques de combustíveis desacobertos de documentação fiscal, **não** fazendo sentido, pois, a alegação da Impugnante de que não teve a intenção de impedir ou reduzir a incidência do ICMS/ST em suas aquisições, pois as aquisições de combustíveis sem a emissão da documentação fiscal correspondente tem como único intuito evitar a retenção e o recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária.

Por fim, quanto à alegação da Impugnante de que armazenaria combustíveis temporariamente em seus veículos transportadores, há que se destacar que esse argumento, pelo que consta nos autos, se mostra inverossímil.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, conforme demonstra o quadro exemplificativo abaixo, no dia 07/04/18, o tanque de gasolina já apresentava um estoque superior à sua capacidade física (20.000 litros).

Se fosse verdadeiro o argumento da Impugnante (armazenamento temporário de parte do combustível em seu veículo transportador), não fariam sentido as novas aquisições ocorridas nos dias 10/04, 13/04, 14/04 e 16/04/18, pois os estoques disponíveis nessas datas já estavam e permaneceram superiores à capacidade física do tanque de gasolina (20.000 litros).

COMBUSTÍVEL: GASOLINA - CAPACIDADE DO TANQUE: 20.000 LITROS

LMC DO CONTRIBUINTE									DADOS DO FISCO						
DATA	EST. INICIAL	ENTRADAS NO DIA	QTD DISPONÍVEL	QTD SAÍDAS	EST. ESCRITURAL	PERDAS	GANHOS	EST. FINAL	C425	EST. INICIAL	EST. DISPON.	PERDAS CORRIG. (0,6%)	GANHOS CORRIG. (0,6%)	EST. FINAL	SAT
07/04/18	9.273,06	15.000,00	24.273,06	2.308,68	21.964,38	0,00	0,00	21.964,38	2.312,17	8.642,12	21.329,95	0,00	0,00	<b>21.329,95</b>	1.329,95
08/04/18	21.964,38	0,00	21.964,38	1.405,91	20.558,47	0,00	0,00	20.558,47	1.405,91	20.000,00	18.594,09	0,00	0,00	18.594,09	0,00
09/04/18	20.558,47	0,00	20.558,47	2.421,16	18.137,31	0,00	0,00	18.137,31	2.421,16	18.594,09	16.172,93	0,00	0,00	16.172,93	0,00
10/04/18	18.137,31	20.000,00	38.137,31	2.622,57	35.514,74	0,00	0,00	35.514,74	2.622,57	16.172,93	33.550,36	0,00	0,00	<b>33.550,36</b>	13.550,36
11/04/18	35.514,74	0,00	35.514,74	2.930,44	32.584,30	0,00	0,00	32.584,30	2.930,44	20.000,00	17.069,56	0,00	0,00	17.069,56	0,00
12/04/18	32.584,30	0,00	32.584,30	2.803,28	29.781,02	0,00	0,00	29.781,02	2.803,28	17.069,56	14.266,28	0,00	0,00	14.266,28	0,00
13/04/18	29.781,02	5.000,00	34.781,02	2.874,71	31.906,31	0,00	0,00	31.906,31	2.874,71	14.266,28	16.391,57	0,00	0,00	16.391,57	0,00
14/04/18	31.906,31	15.000,00	46.906,31	2.425,94	44.480,37	0,00	0,00	44.480,37	2.425,94	16.391,57	28.965,63	0,00	0,00	<b>28.965,63</b>	8.965,63
15/04/18	44.480,37	0,00	44.480,37	1.628,71	42.851,66	0,00	0,00	42.851,66	1.622,90	20.000,00	18.377,10	0,00	0,00	18.377,10	0,00
16/04/18	42.851,66	5.000,00	47.851,66	2.625,04	45.226,62	0,00	0,00	45.226,62	2.630,85	18.377,10	20.746,25	0,00	0,00	20.746,25	746,25
17/04/18	45.226,62	10.000,00	55.226,62	2.362,50	52.864,12	0,00	0,00	52.864,12	2.360,17	20.000,00	27.639,83	0,00	0,00	<b>27.639,83</b>	7.639,83

De toda forma, quanto a essa matéria, o Acórdão nº 23.492/201<sup>a</sup>, cujos argumentos são aqui integralmente ratificados, especialmente em função dos aspectos legais que regem a matéria, é bastante claro quanto ao não acatamento desse tipo de alegação, *verbis*:

### ACÓRDÃO Nº 23.492/201<sup>a</sup>

“... CONSOANTE RELATADO, A PRESENTE AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A ACUSAÇÃO FISCAL DE REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA E SAÍDAS DE MERCADORIAS (COMBUSTÍVEIS), SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO (LEQFID), REFERENTE AO PERÍODO DE 01/07/12 A 30/04/16.

[...]

DEMAIS DISSO, COMO BEM SALIENTADO PELA FISCALIZAÇÃO:

[...]

Esclareça-se que combustíveis são classificados pela Organização das Nações Unidas como produtos perigosos. Estes são divididos em nove classes de risco, sendo que os combustíveis estão inseridos na Classe 3 – Líquidos Inflamáveis. O transporte desses produtos possui regras definidas em acordos internacionais como a

Convenção de Basiléia da qual o Brasil faz parte conforme Decreto 875/1993:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição e Considerando que a Convenção de Basiléia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito foi adotada sob a égide da Organização das Nações Unidas, em Basiléia, em 22 de março de 1989;

Considerando que a Convenção ora promulgada foi oportunamente submetida à apreciação do Congresso Nacional, que a aprovou por meio do Decreto Legislativo nº 34, de 16 de junho de 1992;

Considerando que o Governo brasileiro depositou a Carta de Adesão ao instrumento multilateral em epígrafe em 15 de outubro de 1992, passando o mesmo a vigorar, para o Brasil, em 30 de dezembro de 1992, na forma de seu art. 25, § 2º,

DECRETA:

Art. 1º A Convenção de Basiléia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito, concluída em Basiléia, em 22 de março de 1989, apensa por cópia a este decreto, deverá ser cumprida tão inteiramente como nela se contém, ressalvada a declaração de reservas apresentada por ocasião do depósito do instrumento de adesão junto ao Secretariado-Geral das Nações Unidas e adiante transcrita in verbis:

...

Assim regulamenta o Decreto 96.044 de 18/05/1988 em relação ao transporte de produtos perigosos:

Art. 14. O veículo transportando produto perigoso só poderá estacionar para descanso ou pernoite em áreas previamente determinadas pelas autoridades competentes e, na inexistência de tais áreas, deverá evitar o estacionamento em zonas residenciais, logradouros públicos ou locais de fácil acesso ao público, áreas densamente povoadas ou de grande concentração de pessoas ou veículos.

§ 1º Quando, por motivo de emergência, parada técnica, falha mecânica ou acidente, o veículo parar em local não autorizado, deverá

permanecer sinalizado e sob a vigilância de seu condutor ou de autoridade local, salvo se a sua ausência for imprescindível para a comunicação do fato, pedido de socorro ou atendimento médico.

§ 2º Somente em caso de emergência o veículo poderá estacionar ou parar nos acostamentos das rodovias.

O veículo que transporta tais produtos não pode permanecer carregado nas margens de rodovias, áreas habitadas e de proteção ambiental, portanto não é permitido estacionar o caminhão carregado de combustível por dois, três dias aguardando a venda do estoque existente no tanque de armazenamento até obter espaço para o descarregamento, devido ao alto risco de acidentes ...”

Assim, **observada a retificação a seguir pontuada**, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais.

Como já afirmado, para o cálculo do ICMS/ST devido a este Estado, o Fisco utilizou o valor do PMPF divulgado pelos Atos COTEPE/PMPF nºs 23/18 e 07/19 (fls. 11/12), cujos preços vigoraram a partir de 16 de setembro de 2018 e 16 de abril de 2019.

Contudo, especialmente em relação ao exercício de 2018, há entradas de combustíveis anteriores a 16/09/18, para as quais devem ser adotados os PMPFs divulgados em atos anteriores, como por exemplo os Atos COTEPE/PMPF nºs **01/18** (vigência a partir de 16 de janeiro de 2018), **02/18** (a partir de 1º de fevereiro de 2018), **03/18** (a partir de 16 de fevereiro de 2018), **04/18** (a partir de 1 de março de 2018), **05/18** (a partir de 16 de março de 2018), etc.

Portanto, para o cálculo do ICMS/ST, deve ser aplicado o PMPF estabelecido nos Atos COTEPE/PMPF vigentes à época dos fatos geradores.

Quanto à sujeição passiva, há que se destacar que a inclusão do sócio administrador do estabelecimento autuado (Sr. Raphael Rodrigues Arruda) no polo passivo da obrigação tributária está respalda no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional (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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, **não** se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do sócio supracitado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam adotados os PMPFs estabelecidos nos Atos COTEPE/PMPF vigentes à época dos fatos geradores. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 10 de novembro de 2020.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

D