

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.702/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000706314-15  
Impugnação: 40.010143616-21, 40.010143772-33 (Coob.)  
Impugnante: Raízen Combustíveis S/A.  
IE: 067012844.08-04  
Petróleo Brasileiro S A Petrobras (Coob.)  
IE: 067055618.00-37  
Proc. S. Passivo: Marcos André Vinhas Catão/Outro(s), Gustavo de Magalhães  
Pinto Lopes Cançado/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária. Tendo em vista que a questão tratada nos autos é a falta de recolhimento do imposto em face do encerramento do diferimento do imposto e a Coobrigada é a remetente da mercadoria tendo-lhe sido concedido prazo, antes da formalização do crédito tributário, para pagamento do tributo devido, configurada sua responsabilidade subsidiária, nos termos do art. 21, §1º, inciso III, da Lei n.º 6.763/75.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO – SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU NÃO TRIBUTADA.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido em razão da saída não tributada de combustível derivado de petróleo adquirido, pela Autuada, ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso I do RICMS/02. Mantidas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS diferido, apurado por meio da Verificação Fiscal Analítica, em razão do encerramento do diferimento do pagamento do ICMS pelas entradas de combustíveis derivados de petróleo, cujas subseqüentes saídas, em operações interestaduais do mesmo produto ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto, no período de 1º de abril de 2012 a 31 de dezembro de 2015.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

A Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras foi eleita como Coobrigada com fundamento no inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional c/c o inciso III do § 1º do art. 21 da Lei n.º 6.763/75, bem como do inciso I do art. 57 do RICMS/02.

**Da Impugnação da Autuada – Raízen Combustíveis S.A**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 59/95, argumentando em síntese que:

- preliminarmente, requer o trâmite e julgamento em conjunto desta impugnação com a defesa apresentada nos autos do Processo Tributário Administrativo n.º 01.000707176-38, eis que são conexos, com base nos arts. 15, 55, §§ 1º e 3º, 56 e 58 do Código de Processo Civil;

- inicialmente, é possível perceber que a autuação é de plano improcedente, eis que não pode o estado de Minas Gerais, mediante ato do Poder Executivo (Decreto), alterar a responsabilidade pelo pagamento do imposto;

- adquiriu, em operação interna, QAV da refinaria Petróleo Brasileiro S.A – Petrobras e, posteriormente, efetuou uma venda interestadual (saída não tributada), o que teria gerado, no entendimento do Fisco Mineiro, a interrupção do diferimento, pela ausência de recolhimento do ICMS diferido aos cofres mineiros;

- entende-se por diferimento a postergação da exigibilidade do imposto para etapa posterior de circulação da mercadoria;

- por força exclusiva do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais - Decreto n.º 43.080/02, as operações internas com QAV são diferidas;

- o diferimento pode envolver outros institutos, como é o caso da substituição tributária relativa a operações antecedentes;

- conforme define o art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, contribuinte é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação fática que constitua o respectivo fato gerador;

- porém, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a terceiro, embora vinculado ao fato gerador, conforme dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional e o art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96;

- justamente por isso, de modo geral, no caso do ICMS, o diferimento do imposto para operação subsequente implica em substituição tributária, na medida em que a pessoa obrigada ao recolhimento é diversa do contribuinte;

- ou seja, muito embora Minas Gerais atribua a alcunha de "diferimento" às operações praticadas, fato é que no caso presente estar-se-á diante de autêntica hipótese de “substituição tributária para trás”, conforme art. 22, inciso II, da Lei n.º 6.763/75:

- nesse caso, portanto, o destinatário da mercadoria torna-se obrigado ao recolhimento do tributo, mesmo que não se revista na qualidade de contribuinte, o que a legislação vem a classificar na figura de “responsável”, nos termos do art. 121, inciso II do Código Tributário Nacional;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ocorre que a autorização para o diferimento (substituição tributária no caso concreto) do tributo na operação aqui analisada, bem assim a responsabilidade do terceiro (Impugnante) pelo seu recolhimento está prevista apenas RICMS/MG;

- nesse aspecto é possível verificar a grave ilegalidade em comento: é tecnicamente incompatível e ilegal que uma legislação infra legal transfira a responsabilidade pelo recolhimento de determinado tributo, alterando a sujeição passiva instituída na legislação. Isso só pode ser previsto única e exclusivamente por lei, conforme disciplina os mencionados arts. 121, inciso II e 128 do Código Tributário Nacional, além do art. 62, da Lei Complementar n.º 87/96;

- no presente caso, a previsão do diferimento está no RICMS/MG, que possui o status normativo de decreto, enquanto que, tanto o Código Tributário Nacional quanto a própria Lei Complementar n.º 87/96, estipulam que apenas a lei poderá alterar a sujeição passiva pelo recolhimento do tributo;

- mesmo que a Lei n.º 6.763/75 autorize o Regulamento do ICMS a dispor sobre o diferimento do imposto, o decreto não pode, por si só, responsabilizar outro contribuinte pelo recolhimento do imposto, eis que tal responsabilização somente pode ser feita por meio de lei estadual, conforme disposto acima;

- dessa forma, os dispositivos da Lei n.º 6.763/75 que tratam genericamente das hipóteses de diferimento e substituição tributária do imposto violam o Código Tributário Nacional;

- a Lei n.º 6.763/75 unicamente transferiu a abordagem do diferimento para uma norma inferior, ferindo assim o basilar princípio da reserva legal tributária;

- cita decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema para concluir que Minas Gerais, ao sistematizar o instituto do diferimento por decreto, fere o princípio da reserva legal, e isso deve ser repellido pela administração tributária;

- atua no comércio atacadista de combustíveis derivados de petróleo, figurando como uma das maiores distribuidoras do país em tal segmento e, no exercício de suas atividades, por meio do seu estabelecimento localizado em Minas Gerais, adquire a mercadoria derivada de petróleo para posterior comercialização com o consumidor final, esteja esse localizado em Minas Gerais ou em outro estado;

- pelo art. 8º do RICMS/MG, nas operações com Querosene de Aviação o pagamento do imposto quando da saída da refinaria para a distribuidora será diferido e, no entender do Fisco Mineiro, quando da posterior venda em operações interestaduais deveria ser realizado o pagamento do ICMS diferido;

- a regra geral de tributação pelo ICMS no Brasil, nas operações interestaduais, prevê uma repartição do imposto entre os estados de origem e destino, à exceção das operações interestaduais envolvendo derivados de petróleo, em que a cobrança deverá ser exercida integralmente pelo estado de destino, nos termos do art. 155, § 2º segundo, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal;

- o princípio do destino não prevê uma imunidade tributária propriamente dita, pois há incidência do imposto no estado de destino. Entretanto, determina que o imposto incidente na operação de saída do derivado de petróleo não será recolhido em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

favor do estado remetente - no caso, Minas Gerais -, devendo ser recolhido em sua totalidade para o Estado consumidor (destino), conforme disciplina o art. 2º, § 1º, inciso III, e art. 11, alínea “g” da Lei Complementar nº 87/96;

- portanto, tendo em vista que o imposto deverá ser produto do estado de destino, realizou o procedimento correto ao não realizar o recolhimento do ICMS diferido para o estado de Minas Gerais;

- caso realizasse operações com consumidores finais localizados em Minas Gerais deveria realizar o destaque e recolhimento do imposto diferido, mas, como as operações autuadas são com consumidor final localizado em outro estado, em razão do princípio da tributação no destino, não pode fazê-lo, eis que o estado de Minas Gerais seria beneficiado com um imposto que não lhe pertence, acabando por onerar ainda mais a mercadoria e implicando em indevida cumulatividade do imposto;

- por outro lado, caso não se proceda ao recolhimento do imposto diferido, Minas Gerais nada receberá a título de ICMS, ficando todo o imposto com o estado para o qual os combustíveis foram remetidos/consumidos (destino), atendendo integralmente o comando exarado pelo referido dispositivo da Constituição Federal;

- cita decisões do Supremo Tribunal Federal e doutrina para concluir que, como os derivados de petróleo são tributados integralmente no estado onde serão consumidos, em casos de operações interestaduais advindas de Minas Gerais para outro estado, o ICMS deverá ficar integralmente com o segundo estado, devendo ser anulado o efeito econômico de todos os recolhimentos prévios realizados em favor de Minas Gerais) de modo que este não venha a se locupletar com qualquer valor a título de imposto nas operações dentro do seu território com os derivados de petróleo, por expresse mandamento constitucional, já que aqueles combustíveis serão integralmente consumidos em outra unidade da Federação;

- em função desse comando, e em respeito ao princípio da não-cumulatividade, é que, em operações cujo imposto não incide na saída de Minas Gerais, mas devidamente tributadas quando da entrada no estado de destino, não procedeu com o recolhimento do ICMS diferido correspondente às operações anteriores;

- esse comando não pressupõe que o estado de origem (Minas Gerais) terá qualquer prejuízo, pois a ausência de recolhimento do imposto diferido apenas resguarda o respeito à tributação no destino, que é um mandamento constitucional;

- o crédito tributário combatido está apoiado em exigência manifesta e constitucionalmente descabida, pois a exigência do recolhimento do ICMS diferido na proporção das saídas interestaduais enseja, claramente, o recolhimento do ICMS incidente sobre os combustíveis em favor de unidade da Federação (MG) distinta daquela em que ocorrer o consumo;

- tampouco se pode perder de vista que, para os produtos derivados de petróleo em que há previsão de substituição na refinaria, o estado de Minas Gerais não exige qualquer valor de ICMS, concordando com que todo o imposto - da produção ao consumo - seja recolhido ao estado de destino;

- cita o Convênio ICMS n.º 110/07, concluindo que, tal como já ocorre no caso de derivados de petróleo submetidos à substituição tributária na refinaria, para que se cumpra a regra constitucional da tributação do ICMS sobre derivados de petróleo pelo estado de destino, é imprescindível que não ocorra o recolhimento do ICMS diferido relativo às aquisições realizadas;

- no presente caso, se porventura se mantenha a exigência da cobrança do imposto diferido, haverá grosseira cumulatividade do imposto, uma vez que o valor total arrecadado será superior ao valor da alíquota sobre o valor final da mercadoria;

- cita doutrina sobre o tema e exemplo para ilustrar sua afirmativa;

- além disso, o valor do ICMS diferido não será repassado como imposto nas próximas etapas da cadeia, mas como custo, o que implica na malsinada cumulatividade do imposto;

- além de ocorrer a cumulatividade do imposto, os produtos chegarão ao destino final desnecessariamente mais caros, simplesmente por se destinarem a outros estados da Federação. Isso porque, se o produto fosse vendido dentro do próprio estado de Minas Gerais, o ICMS poderia ser compensado na sistemática débito x crédito;

- assim, a manutenção da exigência do imposto diferido nestas operações, além de afrontar a Carta Magna, claramente enseja em significativo aumento indevido, no resultado financeiro da operação realizada, o que irá onerar demasiadamente a mercadoria em seu destino final;

- verifica-se, assim, que a manutenção do entendimento do Fisco implica ofensa direta ao art. 52 da Constituição Federal, que estabelece ser vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino;

- cita doutrina sobre o tema;

- a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude das multas aplicadas que tem caráter confiscatório desrespeitando o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Ao final, requer a improcedência da autuação e, caso se entenda pela manutenção da exigência fiscal ora combatida, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, pede o afastamento da multa aplicada.

### **Da Impugnação da Coobrigada**

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 242/251 (frente e verso), em resumo, aos fundamentos seguintes:

- não há como prevalecer o entendimento do Fisco Estadual, em relação à sua responsabilidade, haja vista que o Auto de Infração contém erros formais gritantes, muito menos, pode ser responsabilizada, ainda que subsidiariamente, em razão de descumprimento de regra de diferimento incorrido exclusivamente pela Contribuinte Raízen Combustíveis S.A;

- a Fiscalização foi de tal modo imprecisa no relatório do Auto de Infração, que não sabe dizer qual foi a sua responsabilidade, vez que utilizados artigos que falam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de responsabilidade solidária e, ao mesmo tempo, dispositivos que tratam de responsabilidade subsidiária;

- pior, a Fiscalização não descreveu qual foi a conduta apta a responder de modo subsidiário ou solidário pelo crédito tributário formalizado;

- cita o art. 89, inciso IV do RPTA que considera ter sido desconsiderado pela Fiscalização, no que tange a atribuição que lhe foi feita de responsável solidária;

- não pode ser responsabilizada nesse contexto, em que a Fiscalização não teceu, em relação a sua responsabilidade, qualquer descrição acerca dos atos ou omissões praticados, que redundasse em responsabilidade solidária ou subsidiária;

- em que pese a literalidade do inciso III, § 1º, art. 21 da Lei n.º 6.763/75 e o inciso I do art. 57 do RICMS/02, não basta ser o alienante ou remetente da mercadoria para que lhe seja imputada de forma absoluta a responsabilidade tributária, havendo que se comprovar que o alienante ou remetente da mercadoria incorreu de alguma forma para o cometimento da infração tributária praticada pelo contribuinte principal;

- o Fisco, de modo arbitrário lhe impôs, diante da recusa em informar quais as notas fiscais deram azo ao lançamento, sob a alegação de sigilo, verdadeira impossibilidade de se defender, devendo o Auto de Infração ser anulado;

- não há como não anular o Auto de Infração, diante da utilização do art. 92 do RPTA, uma vez que não há como aferir qual a conduta omissiva ou comissiva tenha dado causa à conclusão fiscal;

- consoante entendimento exarado pela própria Procuradoria do Estado de Minas Gerais, não pode responder pela cominação da multa isolada e de sua majoração, eis que se refere à ação praticada pelo sujeito passivo principal;

- o diferimento do ICMS está previsto nos arts. 9º e 10 da Lei n.º 6.763/75, 7º a 17-A da Parte Geral e Anexo II do Regulamento de ICMS;

- o ICMS diferido será considerado recolhido, com a saída tributada da mesma mercadoria nas operações seguintes e o RICMS, por natural e até pela natureza do diferimento, condiciona-o à realização de operações internas;

- pela análise do Fiscal, a regra de diferimento não foi observada à medida que a Raízen realizou operações interestaduais de distribuição de QAV não tributadas, em razão da não incidência prevista na Constituição da República. Por derradeiro, se de fato a Raízen forneceu QAV a outros estados, o diferimento deveria ter sido encerrado e o ICMS recolhido a Minas Gerais pela Raízen;

- assim, se quem deu causa à ruptura da norma de diferimento, fora a Raízen, ao ter praticado operações interestaduais e não tributadas, é essa sociedade empresária quem deve recolher o ICMS, como previsto no art. 13 do RICMS/02;

- no caso, quem encerrou o diferimento foi a Raízen, de sorte que não pode ser imputada à Impugnante responsabilidade tributária alguma, vez que agiu de boa-fé e não teria como identificar a destinação do QAV nas operações seguintes;

- a atribuição de responsabilidade subsidiária prevista no inciso III do §1º do art. 21 da Lei n.º 6.763/75 e o inciso I do art. 57 do RICMS/02, não tem a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesma razão normativa da previsão contida nos arts. 121, inciso II e 124, inciso II do Código Tributário Nacional;

- para haver a responsabilidade solidária a lei estadual teria que prever expressamente tal condição;

- em que pese a literalidade do inciso III §1, art. 21 da Lei n.º 6.763/75 e o inciso I do art. 57 do RICMS/02, não basta ser o alienante ou o remetente da mercadoria, para que lhe seja imputada a responsabilidade tributária. Há que se comprovar que o alienante ou remetente da mercadoria incorreu de alguma forma para o cometimento da infração tributária pela contribuinte, sujeito passivo principal, na forma do art. 137, incisos II e III do Código Tributário Nacional;

- como não tinha como fiscalizar a destinação dada ao QAV fornecido à Raízen, a responsabilidade tributária não pode ser a objetiva e, por decorrência lógica, atraindo para o plano jurídico, a adoção da responsabilidade subjetiva para a qual há de se comprovar a má-fé, como é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

- assim, por estar afastada da obrigação tributária em si, face a circulação efetiva da mercadoria, não é possível à Petrobras averiguar o descumprimento de obrigação (principal ou acessória) da próxima etapa da circulação que venha a ocasionar a interrupção do diferimento, devendo ser excluída do polo passivo do Auto de Infração, conforme precedentes desse Conselho de Contribuintes;

- no diferimento adotado em Minas Gerais, há transferência do lançamento tributário (ato constitutivo da obrigação tributária) para momento posterior, não havendo como retroagir para alcançar a Impugnante que participando de etapa anterior, encontra-se desonerada de efetuar o diferimento por força de regra legislativa;

- na transferência de responsabilidade para o distribuidor pelo recolhimento, atendendo a regra de substituição tributária para frente (subsequente), toda a apuração e recolhimento deve, obrigatoriamente, ocorrer a partir da eleição do responsável pela substituição (Distribuidor), não sendo legítima a exação em seu desfavor;

- o ICMS do QAV cabe ao estado onde ocorrerá o real consumo do combustível, considerando-se que a Raízen distribuiu o QAV a outros estados da Federação, não cabe a Minas Gerais reclamar tal recolhimento, sob pena de enriquecimento sem justa causa;

- discute a multa aplicada alegando quebra do princípio constitucional da vedação de efeitos confiscatórios;

- no caso dos autos, a cumulação das multas acarreta em flagrante inobservância dos princípios da proporcionalidade, da livre iniciativa, da proibição do excesso, da propriedade e liberdade de exercício da atividade econômica, conforme jurisprudência e doutrina que cita.

Ao final, requer o conhecimento e provimento da impugnação, para que sejam acolhidas as preliminares e julgado improcedente o Auto de Infração e, caso assim não se conclua, que seja afastada a cumulação de multas, aplicando-se apenas uma penalidade que atinja a no máximo 20% (vinte por cento) do valor do imposto supostamente devido.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 316/336, contrariamente ao alegado nas peças de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

**I – Quanto à impugnação da Autuada**

- o diferimento, instituto previsto no art. 9º da Lei n.º 6.763/75 e regulamentado pelos arts. 7º a 17 do RICMS/02, ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação ou prestação forem transferidos para operação ou prestação posterior;

- Minas Gerais, por deliberação própria e em caráter discricionário, optou por aplicar o diferimento sobre as *“saídas de querosene de aviação promovida pelo produtor nacional de combustíveis com destino a estabelecimento distribuidor da mercadoria”*, conforme item 83, Anexo II do RICMS/02;

- o diferimento ocorre somente nas operações internas, salvo disposição em contrário;

- as operações interestaduais promovidas pela Impugnante com combustíveis derivados de petróleo e que motivaram a cobrança do imposto diferido, estão sujeitas à não incidência do ICMS, nos termos do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal;

- cumprindo os preceitos da Constituição Federal e da lei, o RICMS/02 estabeleceu em seu art. 12, inciso I que *“encerra-se o diferimento quando a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada”*;

- como a Impugnante adquiriu combustível derivado do petróleo no mercado interno, ao abrigo do diferimento e, posteriormente, promoveu a saída de parte da mercadoria em operação isenta ou não tributada, encerrou-se o diferimento;

- o diferimento não se confunde com desoneração do imposto, devendo ser evidenciado que a adoção dessa técnica de tributação não importa em renúncia fiscal, como ocorre no caso de concessão de benefício fiscal;

- para não ver frustrada essa pretensão, foi posta a regra de que a prática de operação posterior não alcançada pelo diferimento, isenta ou não tributada, dá ensejo ao encerramento do diferimento, momento em que será devido o recolhimento do ICMS diferido em etapas anteriores, nos termos do inciso I, art. 12 do RICMS/02;

- pelo art. 13 do RICMS/02, o recolhimento do imposto diferido deve ser realizado pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas;

- o trabalho fiscal respeitou o princípio da reserva legal e, como a própria Impugnante informa, a Lei n.º 6.763/75 prevê a possibilidade do diferimento e atribui ao estado a responsabilidade por definir em quais situações ele ocorrerá. O Regulamento do ICMS, por sua vez, definiu as operações alcançadas pelo diferimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Impugnante busca conduzir a discussão e justificar o procedimento adotado somente sob a ótica do alegado respeito ao princípio constitucional da tributação dos combustíveis no destino. Contudo, a questão deve ser analisada levando-se em consideração toda legislação tributária;

- é certo que o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal determina a não incidência nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo. Porém, conforme previsão constitucional, cabe a lei complementar definir os combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, hipótese em que há a incidência de tributação na operação interestadual, cabendo o imposto, nessa situação, ao estado onde ocorrer o consumo;

- cita os arts. 2º, § 1º, inciso III e 3º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 para concluir que somente na aquisição para consumo, o que não é o caso da autuação, há incidência do tributo na operação interestadual, cabendo, nessa hipótese, o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente;

- quanto ao paralelo entre a situação deste Auto de Infração e a exigência do crédito nas operações interestaduais com derivados de petróleo, quando a operação anterior não é abarcada por hipótese de diferimento, o estorno é o procedimento correto a ser adotado pelo sujeito passivo, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes, em lançamentos cuja sujeição passiva é da própria Impugnante;

- fica evidente a intenção da Constituição Federal em não assegurar o direito ao crédito nos casos de não incidência em operações que destinem a outros estados combustíveis e seus derivados, ao contrário, dispôs no art. 155, inciso II, alínea “a”, que nestes casos não implica em crédito, salvo determinação em contrário, papel esse que cabe a lei complementar;

- não há, na legislação tributária dispositivo que assegure a manutenção dos créditos do imposto nas operações interestaduais com derivados de petróleo;

- a manutenção irrestrita dos créditos das operações anteriores com petróleo, combustíveis e lubrificantes dele derivados, quando a operação interestadual subsequente ocorre ao abrigo da não incidência, acarretaria enorme desequilíbrio na distribuição do ICMS entre os estados, pois os estados produtores e os que possuem refinarias teriam que suportar enormes créditos relativos aos processos de extração e refino do petróleo, sem haver débito posterior quando da saída interestadual;

- sob o prisma apenas constitucional além do ponto vista legal, deve ser considerado também o interesse social e econômico que envolve a questão;

- o recolhimento do imposto diferido, quando a saída subsequente de combustíveis for amparada pela não incidência, é uma técnica de tributação para garantir aos estados recursos para serem revertidos em prol da sociedade;

- traçando um paralelo entre um contribuinte que nas mesmas condições cumpre as determinações legais recolhendo o imposto diferido na saída subsequente de combustíveis amparada pela não incidência, e o procedimento adotado pela Impugnante que não recolheu o tributo, evidencia-se distorção no aspecto econômico;

- se a aplicação da norma traz inconvenientes econômicos, nem por isso a Impugnante pode lhe negar vigência, não podendo prevalecer o subjetivismo do intérprete sobre o objetivismo da norma;

- a Impugnante compara situações tributárias diferentes e questiona o tratamento desigual dado pelo Estado;

- o diferimento ora questionado não se confunde com a substituição tributária que ocorre na saída da refinaria;

- a afronta ao princípio da não-cumulatividade é justamente o que a legislação tributária pretende evitar. Caso não se cobrasse o que está previsto em lei e RICMS, talvez não existisse, em nenhum outro momento da cadeia, encerramento do diferimento e o conseqüente pagamento do imposto devido;

- quanto ao argumento de que a multa é confiscatória, menciona-se que a multa de revalidação exigida está disciplinada pela legislação vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração;

- cita os arts. 182 da Lei n.º 6.763/75 e 110 do RPTA;

## **II – Quanto à impugnação do Coobrigado**

- faz um breve relato dos fatos anteriores ao Auto de Infração e que culminaram no enquadramento da PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS como responsável subsidiária destacando que, antes da lavratura do Auto de Infração e em cumprimento ao disposto no art. 21, § 1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75 c/c inciso I do art. 57 do RICMS/02, foi encaminhada a Coobrigada intimação, solicitando o recolhimento do imposto diferido, sem acréscimo ou penalidade, no prazo legal, sendo anexadas planilhas que se referenciavam às operações de vendas de QVA a Autuada;

- a Coobrigada apresentou algumas considerações sobre a matéria, requereu prorrogação de prazo e solicitou a relação de notas fiscais emitidas pela Autuada;

- a prorrogação de prazo foi concedida, porém a Fiscalização indeferiu a solicitação de apresentação da relação de notas fiscais emitidas pela Autuada, face ao disposto no art. 198 do Código Tributário Nacional, bem como pelas disposições da Resolução n.º 4.671/14, que trata do sigilo das informações no âmbito da SEF/MG;

- não tendo sido verificado qualquer recolhimento no prazo concedido, emitiu-se então o Auto de Infração ora questionado, com a eleição da Coobrigada como responsável subsidiária pelo recolhimento do imposto e das penalidades relacionadas, em atendimento ao disposto no art. 21, §1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75, não havendo menção à responsabilidade solidária;

- a intimação encaminhada também foi clara ao informar que o seu descumprimento culminaria na lavratura do Auto de Infração e em seu enquadramento como responsável subsidiária;

- a Coobrigada está inscrita no cadastro de Contribuintes de Minas Gerais e, conforme o art. 16, inciso XIII da Lei n.º 6.763/75, o simples fato de ser obrigada a cumprir as exigências da legislação tributária mineira e estar enquadrada no art. 21, §1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75, já é o suficiente para ser considerada responsável

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subsidiária. A menção à responsabilidade solidária foi feita unicamente pela Impugnante;

- conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional a atividade da Fiscalização é vinculada, não restando margem alguma de discricionariedade ao agente fiscal, sob pena de responsabilidade funcional;

- a lei estadual atribui claramente a condição do responsável subsidiário ao alienante ou remetente da mercadoria (Petrobras), na hipótese de diferimento do imposto, quando o adquirente ou destinatário (Raízen) descumprir, total ou parcialmente, a obrigação;

- inexistente vício formal no Auto de Infração;

- a Impugnante tinha conhecimento de todo o procedimento fiscal desde o início, respondendo inclusive à intimação negando o atendimento da solicitação;

- a legislação define quem é o responsável pelo imposto diferido e quem é o responsável subsidiário no caso da falta do recolhimento, não existindo, portanto, nenhuma retroação na cadeia como afirma a Impugnante. Impossível excluí-la do polo passivo deste Auto de Infração. E o Auto de Infração não trata de operações sujeitas à substituição tributária e sim de operações sujeitas ao diferimento;

- a Lei Complementar n.º 87/96 prevê que o imposto cabe ao estado onde estiver localizado o adquirente nas operações não destinadas à comercialização ou à industrialização, ou seja, para consumo, o que não é a situação da autuação;

- com relação à penalidade, é importante esclarecer que a multa exigida neste Auto de Infração foi a de revalidação, devido ao não recolhimento da obrigação principal. Não há, nesta peça fiscal, nenhuma responsabilidade subsidiária da Coobrigada pela penalidade isolada, exigida em função do descumprimento de obrigação acessória, tendo esta se confundido ao mencionar a multa isolada e mais ainda em citar, em sua defesa, a cumulação de multas;

- o valor da multa aplicada à infringência constatada, cujo lançamento foi efetuado pelo presente Auto de Infração, tem sua origem na Constituição Federal;

- ao prever penalidade às infrações tributárias, a lei estadual está de acordo com as normas da federação que regem a matéria e, portanto, as penalidades aplicadas são perfeitamente legais;

- a multa foi calculada sistematicamente de acordo com as determinações legais, não procedendo o argumento da Impugnante de que a sua aplicação vai de encontro ao princípio constitucional do não confisco;

- o efeito confiscatório da multa de revalidação já foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG);

- é importante esclarecer que, além do presente PTA, foi lavrado outro Auto de Infração (PTA 01.000707176-38) para exigência da multa isolada. Estando os dois correlacionados, solicita para que as sejam analisadas em conjunto no CC/MG.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 340/361, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

**Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 26 de setembro de 2017, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, deferiu requerimento de juntada de documento protocolado no CC/MG, sob o n.º 17.836, em 14 de setembro 2017 e acatou o pedido da Impugnante para julgamento em conjunto deste processo com o PTA n.º 01.000707176-38.

---

***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido em razão do encerramento do diferimento do imposto nas entradas de combustíveis derivados de petróleo, cujas subsequentes saídas, em operações interestaduais do mesmo produto, ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto, no período de abril de 2012 a dezembro de 2015.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

A Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras foi eleita como Coobrigada com fundamento no inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional c/c o inciso III do § 1º do art. 21 da Lei n.º 6.763/75, bem como do inciso I do art. 57 do RICMS/02, posteriormente cumpridas as fases de intimação e decorridos os devidos prazos da lei. A condição de responsável subsidiária pela obrigação tributária ocorreu por ter a adquirente, Raízen Combustíveis S/A (Autuada), descumprido a obrigação de recolher o imposto diferido, tendo em vista o seu encerramento, considerando que a operação subsequente com a mesma mercadoria estava alcançada pela não tributação do imposto.

**Das Prefaciais Arguidas**

Inicialmente cumpre destacar que a Impugnante/Atuada pede, preliminarmente, o trâmite e julgamento em conjunto do presente processo com o Processo Tributário Administrativo n.º 01.000707176-38, em face de sua conexão.

Como descrito na fase de relatório desta decisão esta preliminar foi acolhida pela 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 26 de setembro de 2017, quando, à unanimidade, foi deferido requerimento de juntada de documento protocolado no CC/MG, sob o n.º 17.836 e acatado o pedido da Impugnante para julgamento em conjunto, marcando-se extra pauta para o dia 10 de outubro de 2017. Na oportunidade, assistiu à deliberação o Dr. André Lopes Lovalho Ulhôa pela Impugnante e, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.

A Impugnante/Coobrigada alega nulidade do lançamento sustentando que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Fiscalização não demonstrou sua responsabilidade, se solidária como citado nos autos, ou subsidiária conforme previsão contida no inciso III, § 1º, art. 21 da Lei n.º 6.763/75 e o inciso I do art. 57 do RICMS/02;

- a Fiscalização sequer relatou no Auto de Infração qual fora a participação da Petrobras que culminasse na infração tributária pela contribuinte principal, violando o disposto o art. 89, inciso IV do RPTA;

- impossibilidade de defender-se por não saber qual foi a conduta por ela praticada;

- não basta ser o alienante ou remetente da mercadoria para que lhe seja imputada de forma absoluta a responsabilidade tributária, sendo necessária a comprovação de que a alienante ou remetente da mercadoria incorreu de alguma forma para o cometimento da infração tributária praticada pela contribuinte principal, o que não consta dos autos;

- no momento em que a Fiscalização deixou de informar a quais as notas fiscais o Auto de Infração se refere, sob a alegação de sigilo, restou impossibilitada de desenvolver sua defesa;

- não pode se defender de uma acusação que ela não sabe qual é;

- não pode ser considerada responsável subsidiária pelo descumprimento da regra do diferimento incorrido exclusivamente pela Autuada.

Ressalta-se que os questionamentos da Impugnante/Coobrigada relativos a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária envolvem o mérito do lançamento e as questões relativas ao mérito serão abordados na fase própria.

Registra-se que, como descrito no campo próprio do Auto de Infração (fl. 25) a responsabilidade atribuída à Coobrigada é subsidiária, conforme previsão contida no art. 21, §1º, inciso III, da Lei n.º 6.763/75 (art. 57, inciso I do RICMS/02), tendo sido devidamente concedido o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do imposto em questão, sem quaisquer acréscimos legais (documentos de fls. 08/24).

Cumpra, assim, verificar o texto dos dispositivos citados no Auto de Infração e sobre os quais se sustenta o lançamento, *in verbis*:

Lei n.º 6.763/75:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....

§ 1º Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

.....

III - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes "da formalização do crédito tributário, o prazo de trinta dias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para pagamento do tributo devido, sem acréscimo ou penalidade.

.....  
Do exame dos autos, verifica-se que o Fisco seguiu os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, quais sejam, os definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, proporcionando às Impugnantes toda a condição necessária e suficiente para a realização de suas defesas.

Veja-se o que dispõe o citado art. 85 e o art.89 do mesmo diploma regulamentar, a saber:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....  
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos e o confronto das regras neles dispostas com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta das Impugnantes e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

O processo de fiscalização foi levado a efeito, com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais dos contribuintes.

Lavrado o competente Auto de Infração, as Autuadas foram devidamente intimadas para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercer, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa constitucionalmente competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado (fls.48/56), contendo a descrição detalhada do fato imponible, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidade aplicada, bem como, contendo planilhas e demonstrativos auto explicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, os quais foram devidamente apresentados aos Sujeitos Passivos.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento das acusações objeto do presente feito fiscal.

Dessa forma, o presente lançamento deu-se com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma insculpida na legislação tributária para tal, mormente das disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional.

No tocante ao questionamento da Impugnante/Coobrigada de que ficou impossibilitada de desenvolver sua defesa, tendo em vista que o Fisco deixou de informá-la, quando da fiscalização, a quais notas fiscais o Auto de Infração se refere, sob a alegação de sigilo fiscal, cabe destacar que a empresa coobrigada foi cientificada acerca do encerramento do diferimento do pagamento do imposto, oportunidade na qual foi a ela apresentado o demonstrativo de fls. 12/13.

Tal demonstrativo traz em seu bojo a quantidade mensal do combustível objeto de operação subsequente não-tributada e nele consta, detalhadamente, o ICMS diferido que não foi recolhido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acresça-se que as entradas do QAV no estabelecimento autuado, objeto de análise pela Fiscalização, são oriundas do estabelecimento da Impugnante/Coobrigada.

Consta, ainda, da mídia eletrônica de fl. 41 as informações referentes às entradas e saídas de QAV analisadas pelo Fisco para a apuração das exigências fiscais e o quantum do imposto ora exigido.

Às fls. 51/53 consta a descrição da metodologia utilizada para apuração do ICMS diferido não recolhido.

Importa destacar que, antes da lavratura do Auto de Infração e em cumprimento ao disposto no art. 21, § 1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75 c/c inciso I do art. 57 do RICMS/02, o Fisco encaminhou à Coobrigada, em 26 de dezembro de 2016, intimação (fls. 08 e 11/13), solicitando o recolhimento do imposto diferido, sem acréscimo ou penalidade, no prazo de 30 (trinta) dias.

Na oportunidade, foram anexadas planilhas que se referiam às operações de vendas de querosene de aviação para o cliente Raízen Combustíveis S.A., informando que houve o descumprimento da legislação tributária dada falta de recolhimento do ICMS relativo ao encerramento do diferimento nas saídas interestaduais do mesmo produto ao abrigo da não incidência do ICMS.

A intimação ainda cientificou a Coobrigada de que, findo o prazo estipulado sem o recolhimento, ela passaria a responder como responsável subsidiária pelo pagamento do ICMS e multa.

A Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, em 19 de janeiro de 2017, apresentou algumas considerações sobre a matéria, solicitou a relação de notas fiscais emitidas pela Raízen Combustíveis S.A e ainda requereu a prorrogação do prazo.

A prorrogação de prazo foi concedida em 26 de janeiro de 2017, porém, em 03 de fevereiro de 2017, a Fiscalização indeferiu a solicitação de apresentação da relação de notas fiscais emitidas pela Raízen Combustíveis S/A., face ao disposto no art. 198 do Código Tributário Nacional e na Resolução n.º 4.671/14, que trata do sigilo das informações no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Estabelecem os dispositivos citados:

### **Lei n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional**

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

### **Resolução n.º 4.671/14**

Art. 6º Considera-se sigilosa, em observância ao disposto no art. 22 da Lei Federal n.º 12.527, de 2011, a informação produzida ou custodiada pela SEF, alcançada pelas demais hipóteses de sigilo previstas em legislação específica, inclusive

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquelas protegidas por sigilo funcional ou por segredo de justiça:

.....  
II - informação individualizada sobre contribuintes, a natureza de seus negócios ou situação econômica e financeira, nos termos da Lei Complementar Federal nº 104, de 10 de janeiro de 2001, combinada com o art. 198 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional;  
.....

Em 20 de fevereiro de 2017 a Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás informou que, devido à falta de acesso às notas fiscais da empresa Raízen Combustíveis S/A, o seu trabalho de análise restou prejudicado e absteve-se da prorrogação de prazo autorizada.

Não tendo sido verificado qualquer recolhimento no prazo concedido, o Fisco emitiu o Auto de Infração ora analisado, para exigir o ICMS e a multa de revalidação, figurando como Autuada a empresa Raízen Combustíveis S/A. e, como Coobrigada a remetente mineira Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás.

Conforme relato acima e de acordo com as informações do Auto de Infração, a Fiscalização considerou a Impugnante/Coobrigada como responsável subsidiária pelo recolhimento do imposto e da penalidade relacionada à falta de pagamento deste.

Em nenhum momento há a menção à responsabilidade solidária no Auto de Infração.

A Intimação encaminhada à Coobrigada também foi clara ao informar que o seu descumprimento culminaria na lavratura do Auto de Infração e em seu enquadramento como responsável subsidiária face ao descumprimento da legislação tributária pela Raízen Combustíveis S/A.

A lei estadual atribui claramente a condição do responsável subsidiário ao alienante ou remetente da mercadoria, no caso a Coobrigada, na hipótese de diferimento do imposto, quando o adquirente ou destinatário (Autuada), descumprir, total ou parcialmente, a obrigação.

Portanto, inexistente vício formal no Auto de Infração. Todas as informações necessárias para o conhecimento e análise das operações interestaduais efetuadas pela Autuada estavam descritas na intimação encaminhada à Impugnante/Coobrigada.

Ademais, ambas as Impugnantes tinham conhecimento de todo o processo de fiscalização desde o início. Receberam, também, cópia do Auto de Infração, que descreve todo o procedimento fiscal e menciona qual é a participação inclusive destacando a responsabilidade subsidiária da Coobrigada.

A legislação define quem é o responsável pelo imposto diferido e quem é o responsável subsidiário no caso da falta do recolhimento, não existindo, portanto, nenhuma retroação na cadeia como afirma a Impugnante.

Acrescente-se que o Auto de Infração não trata de operações sujeitas à substituição tributária e sim de operações sujeitas ao diferimento.

Por todo o exposto, rejeita-se as prefaciais arguidas e passa-se a análise do mérito das exigências.

### **Do Mérito**

Repita-se, pela importância, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de abril de 2012 a dezembro de 2015, em razão do encerramento do diferimento do pagamento do ICMS, ocorrido quando das entradas de combustíveis derivados do petróleo (Shell Jet AI Granel e Shell Jet AI Internac. Granel), cujas saídas posteriores, em operações interestaduais, ocorreram ao abrigo da não-incidência do imposto.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Responde pelo crédito tributário, além da Autuada Raízen Combustíveis S/A., a Coobrigada Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras, responsável subsidiária nos termos do disposto no art.21, §1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Sujeição Passiva da Coobrigada**

Com relação à inclusão da Coobrigada na sujeição passiva, não é possível acolher a tese de que a responsável é, unicamente, a distribuidora destinatária do combustível pelo pagamento do imposto cujo diferimento mostrou-se encerrado. Apesar de, realmente, ela não ter concorrido para as omissões praticadas por tal distribuidora, o art. 11 do RICMS/02 dispõe de forma, clara sobre a sua corresponsabilidade pelo crédito tributário, a saber:

Art. 11. O diferimento não exclui a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou do prestador do serviço, quando o adquirente ou o destinatário descumprirem, total ou parcialmente, a obrigação.

Há, ainda, conforme mencionado na análise da preliminar, a responsabilidade subsidiária atribuída à dita Coobrigada por força da previsão contida no art. 21, §1º, inciso III da Lei n.º 6.763/75 (art. 57, inciso I do RICMS/02), tendo sido devidamente concedido à referida Impugnante/Coobrigada o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do imposto em questão, sem acréscimos legais, o que não logrou êxito (documentos de fls. 08/24).

Dispõe o art. 21 da Lei n.º 6.763/75 que sustenta a autuação, *in verbis*:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....

§ 1º Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

.....

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

III - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou destinatário descumprir, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes da formalização do crédito tributário, o prazo de trinta dias para pagamento do tributo devido, sem acréscimo ou penalidade.

No mesmo sentido o art.57 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

Art. 57. Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou o remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou o destinatário descumprirem, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes da formalização do crédito tributário, o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do tributo devido sem acréscimos ou penalidades;

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes conforme Acórdão n.º 17.334/05/1ª do qual extrai-se:

(...)

COM RELAÇÃO À INCLUSÃO DA COBRIGADA NA SUJEIÇÃO PASSIVA, NÃO PROCEDE A SUA TENTATIVA DE RESPONSABILIZAR SOMENTE A DISTRIBUIDORA DESTINATÁRIA DO ÁLCOOL ANIDRO PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO CUJO DIFERIMENTO MOSTROU-SE ENCERRADO. APESAR DE REALMENTE, ELA NÃO TER CONCORRIDO PARA AS OMISSÕES PRATICADAS POR TAL DISTRIBUIDORA, ALÉM DOS DISPOSITIVOS RETRO MENCIONADOS, O ARTIGO 11 DA PARTE GERAL DO RICMS/96 DISPÕE DE FORMA CLARA SOBRE A SUA CORRESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PARA A QUAL NÃO CABE O "BENEFÍCIO DE ORDEM" POR ELA AVOCADO (ARTIGO 124 DO CTN), A SABER:

HÁ, AINDA, A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA ATRIBUÍDA À DITA COBRIGADA POR FORÇA DA PREVISÃO CONTIDA NO ARTIGO 21, PARÁGRAFO ÚNICO, ITEM 5, DA LEI Nº 6.763/75 (ARTIGO 57, INCISO I, PARTE GERAL, DO RICMS/96), TENDO SIDO DEVIDAMENTE CONCEDIDO À MESMA O PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS PARA PAGAMENTO DO IMPOSTO EM QUESTÃO, SEM QUAISQUER ACRÉSCIMOS LEGAIS, O QUE NÃO LOGROU ÊXITO (DOCUMENTOS DE FLS. 65/74).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à penalidade exigida, é importante esclarecer que a multa exigida neste Auto de Infração foi somente a de revalidação, devido ao não recolhimento do ICMS devido.

Assim, não procede a arguição da Impugnante/Coobrigada ao questionar a cumulação de multas de revalidação e isolada e majoração desta.

Destaca a Fiscalização que a Impugnante/Autuada exerce a atividade econômica classificada no CNAE 4681-8/01 que corresponde a “*comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo*”. Já a Impugnante/Coobrigada, responsável subsidiária pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais, é fabricante de produtos do refino de petróleo (CNAE 1921-7/00).

A metodologia de apuração do ICMS ora exigido encontra-se detalhado às fls. 51/53 e os demonstrativos de apuração encontram-se na mídia eletrônica de fl. 41.

Para obtenção do valor do ICMS diferido não recolhido, calculou-se o valor unitário médio por unidade nas operações de entradas no mês multiplicando-se este valor pela unidade quantidade de saídas interestaduais ao abrigo da não incidência neste mesmo mês, encontrando-se o novo valor do produto a ser considerado para a formação da base de cálculo do ICMS com a utilização da alíquota no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) conforme estabelecido no art. 42 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

.....

a.10) combustíveis para aviação;

.....

Ressalta-se que o diferimento, instituto previsto no art. 9º da Lei n.º 6.763/75 e regulamentado nos arts. 7º a 17 do RICMS/02, ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação ou prestação forem transferidos para operação ou prestação posterior, a saber:

Art. 9º o regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações concomitantes ou subsequentes.

§ 1º O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria.

O estado de Minas Gerais, por deliberação própria e em caráter discricionário, optou por aplicar o diferimento sobre *“as saídas de querosene de aviação promovida pelo produtor nacional de combustíveis com destino a estabelecimento distribuidor da mercadoria”*, conforme item 83, Anexo II do RICMS/02:

Item 83: Saída de querosene de aviação promovida pelo produtor nacional de combustíveis com destino a estabelecimento distribuidor da mercadoria.

.....

O diferimento não se confunde com desoneração do imposto, sendo uma técnica de tributação que leva o lançamento e recolhimento do imposto para operação posterior.

A Lei nº 6.763/75 estabelece, no § 1º do art. 9º, que o imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante:

Art. 9º o regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações concomitantes ou subsequentes.

§ 1º O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria.

Por sua vez, cumprindo os preceitos da lei, o RICMS/02 estabeleceu em seu art. 12, inciso I que *“encerra-se o diferimento quando a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como a Impugnante/Autuada adquiriu o QAV da Coobrigada no mercado interno, ao abrigo do diferimento e, posteriormente, promoveu saída da mercadoria em operação não tributada, operou-se o encerramento do diferimento.

Por força das disposições contidas no art. 13 do RICMS/02, o recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas:

Art. 13. O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

Caso não houvesse o estado de Minas Gerais concedido o diferimento combatido pelas Impugnantes, aplicar-se-ia a regra geral do débito e crédito, ou seja, o combustível adquirido pela Impugnante/Autuada seria tributado, como imposto integrando a sua base de cálculo, possibilitando logicamente o seu creditamento para posterior compensação com o débito decorrente de sua saída do estabelecimento. Entretanto, como promove saídas não tributadas (art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal), a luz das disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso II, alínea "b" da Carta Magna, teria de proceder à anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Não se pode confundir a operação de saída, promovida pela Impugnante/Autuada, com a operação de entrada, promovida pelo adquirente situado em outro estado. A operação interestadual de saída de combustível derivado de petróleo (promovida pela Impugnante/Autuada), por determinação constitucional, não é alcançada pela tributação do ICMS. Por sua vez, a entrada de combustível derivado de petróleo em operações interestaduais, que poderá ser tributada, ou não, a depender da sua destinação (consumo ou comercialização/industrialização), não tem o condão de interferir nas causas do encerramento do diferimento.

Não pode ser acolhida a alegação das Impugnantes de que o encerramento do diferimento previsto no art. 12 do RICMS/02, não se aplica à hipótese dos autos. Ao contrário, as operações sob apreciação amoldam-se à hipótese estabelecida no inciso I do art. 12 do RICMS/02, não havendo qualquer ressalva na legislação tributária, para o caso em exame.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes. Examine-se:

ACÓRDÃO: 22.575/17/1ª

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO -  
ENCERRAMENTO - SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU  
NÃO-TRIBUTADA. CONSTATOU-SE FALTA DE RECOLHIMENTO,  
DO ICMS DEVIDO PELA SAÍDA NÃO TRIBUTADA DE ENERGIA  
ELÉTRICA RECEBIDA AO ABRIGO DO DIFERIMENTO. A OPERAÇÃO  
POSTERIOR OCORREU AO ABRIGO DE NÃO INCIDÊNCIA.  
INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO I,  
DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA  
MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA  
LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - DESCARACTERIZAÇÃO DO DIFERIMENTO. CONSTATOU-SE FALTA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL PARA RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, EXIGIDA PELO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DA ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ART. 15, § 1º, INCISO I, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 57 DA LEI Nº 6.763/75 C/C ARTS. 219, §1º, E 220, INCISOS II, III E IV, AMBOS DO RICMS/02. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

.....

PORTANTO, COMO A IMPUGNANTE RECEBEU, EM TRANSFERÊNCIA, ENERGIA ELÉTRICA, AO ABRIGO DO DIFERIMENTO, E, POSTERIORMENTE, PROMOVEU SAÍDA DE PARTE DA MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL NÃO TRIBUTADA, OPEROU-SE O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO.

POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 13 DO RICMS/02, O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO SERÁ FEITO PELO CONTRIBUINTE QUE PROMOVER A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO QUE ENCERRAR A FASE DO DIFERIMENTO, AINDA QUE NÃO TRIBUTADAS:

.....

NOTA-SE QUE, CASO NÃO TIVESSE O ESTADO DE MINAS GERAIS CONCEDIDO O DIFERIMENTO, APLICAR-SE-IA A REGRA GERAL DO DÉBITO E CRÉDITO, OU SEJA, A ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA PELA IMPUGNANTE SERIA TRIBUTADA, COM O IMPOSTO INTEGRANDO A 'SUA BASE DE CÁLCULO, POSSIBILITANDO O SEU CREDITAMENTO, ENTRETANTO, COMO PROMOVE SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS, À LUZ DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 155, § 2º, INCISO II, ALÍNEA "B", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, TERIA DE PROCEDER À ANULAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES.

VERIFICA-SE, PORTANTO, SER DESCABIDA A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO PREVISTO NO ART. 12 DO RICMS/02, NÃO SE APLICA A HIPÓTESE DOS AUTOS.

AO CONTRÁRIO, AS OPERAÇÕES SOB APRECIÇÃO AMOLDAM-SE PERFEITAMENTE À HIPÓTESE ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 12 DO RICMS/02.

NÃO HÁ QUALQUER RESSALVA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PARA O CASO EM EXAME, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE.

NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE AO ALEGAR QUE NO CASO CONCRETO NÃO OCORREU O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO, POR CONSIDERAR QUE A SUBSEQUENTE SAÍDA INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO É ABARCADA PELA NÃO-INCIDÊNCIA, MAS SIM OPERAÇÃO TRIBUTADA NO ESTADO DESTINATÁRIO, O QUE ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO § 1º DO ART. 14 DO RICMS/02, A SEGUIR TRANSCRITO:

.....  
CONFORME JÁ EXPOSTO, A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, A LC Nº 87/96 E AS NORMAS CONTIDAS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO TRIBUTO FAZEM CLARA DISTINÇÃO ENTRE OPERAÇÕES DE ENTRADA E OPERAÇÕES SAÍDA DA ENERGIA ELÉTRICA.

A LEGISLAÇÃO NÃO COMPORTA A INTERPRETAÇÃO PRETENDIDA PELA IMPUGNANTE DE QUE, O CASO SOB APRECIAÇÃO, REFERE-SE, NÃO A DUAS OPERAÇÕES, MAS A UMA ÚNICA OPERAÇÃO.

ORA, AS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, ESPECIFICAMENTE COM A MERCADORIA ENERGIA ELÉTRICA, SÃO: - TRIBUTADAS PELO ICMS - IMUNES (NÃO ALCANÇADAS PELA TRIBUTAÇÃO A PARTIR DE DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL) OU ISENTAS.

NÃO HÁ OUTRO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO QUE POSSA SER APLICADO AO CASO. PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS, NÃO EXISTE UMA OPERAÇÃO QUE SE INICIA NO ESTABELECIMENTO DA USINA HIDRELÉTRICA BAGUARI E TERMINA NO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE SITUADO EM OUTRA UF.

FRISE-SE, NÃO SE PODE CONFUNDIR A OPERAÇÃO DE SAÍDA, PROMOVIDA PELA AUTUADA, COM A OPERAÇÃO DE ENTRADA, PROMOVIDA PELO ADQUIRENTE SITUADO EM OUTRA UF.

A OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA (PROMOVIDA PELA AUTUADA), POR DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO É ALCANÇADA PELA TRIBUTAÇÃO DO ICMS.

POR SUA VEZ, A ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, QUE PODERÁ SER TRIBUTADA, OU NÃO, A DEPENDER, DA SUA DESTINAÇÃO (CONSUMO OU COMERCIALIZAÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO), NÃO TEM O CONDÃO DE INTERFERIR NAS CAUSAS DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO.

AS OPERAÇÕES, APESAR DE SUBSEQUENTES, SÃO AUTÔNOMAS. MESMO QUE A OPERAÇÃO DE ENTRADA DA ENERGIA ELÉTRICA NO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE LOCALIZADO EM OUTRA UF - TRIBUTADA OU NÃO - NÃO TENHA NENHUMA IMPLICAÇÃO NO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO SOB APRECIAÇÃO, É PRECISO ESCLARECER QUE:

1) SOMENTE OCORRE O FATO GERADOR DO IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO, NOS TERMOS DO ART. 2º, § 1º, INCISO III DA LC Nº 87/96, NA HIPÓTESE DE A ENERGIA ELÉTRICA DESTINAR-SE A CONSUMO DO ADQUIRENTE.

NESSE CASO, POR FORÇA DAS NORMAS CONTIDAS NO ART. 9º DA LC 87/96, C/C CONVÊNIO ICMS Nº 83/00, OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL FORAM AUTORIZADOS A ATRIBUIR AO ESTABELECIMENTO GERADOR OU DISTRIBUIDOR, INCLUSIVE O AGENTE COMERCIALIZADOR DE ENERGIA ELÉTRICA, SITUADOS EM OUTRAS UNIDADES FEDERADAS, A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, RELATIVAMENTE AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENTRADA, EM SEUS TERRITÓRIOS, DE ENERGIA

ELÉTRICA NÃO DESTINADA À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO.

2) NA HIPÓTESE DE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA A COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO HÁ INCIDÊNCIA DO ICMS (O QUE É O CASO DAS ENTRADAS EM OUTRAS UF DA ENERGIA ELÉTRICA RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS PELA IMPUGNANTE, CONFORME A SEGUIR DEMONSTRADO).

COMPULSANDO AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO ANEXO 4 DOS AUTOS (MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 22), É POSSÍVEL VERIFICAR QUE TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA PELA IMPUGNANTE EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINOU-SE À DISTRIBUIÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO, JÁ QUE EM TODAS, AS NOTAS FISCAIS FOI INSERIDO O CFOP 6251 - VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA PARA DISTRIBUIÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO.

TAMBÉM NÃO SOCORRE A IMPUGNANTE A ALEGAÇÃO DE QUE O RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO É DISPENSADO POR DETERMINAÇÃO DO ART. 15, § 3º, DO RICMS/02:

.....  
COMO SE SABE, APENAS EM CASOS ESPECÍFICOS, PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ADMITE-SE A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO À ENTRADA DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS NÃO FORAM ALCANÇADAS PELA TRIBUTAÇÃO DO ICMS.

COMO EXEMPLO, PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, O QUE NÃO É O CASO DOS PRESENTES AUTOS.

E SE NÃO HÁ OPERAÇÃO SUBSEQUENTE TRIBUTADA, ENCERRA-SE O DIFERIMENTO, RESSALVADO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NOS CASOS LISTADOS NOS INCISOS I E II DO § 2º DO ART. 15, RICMS/02, RETROMENCIONADOS, NÃO ABARCANDO A HIPÓTESE EM EXAME.

.....  
Assim, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

No tocante às alegações das Impugnantes de que a multa de revalidação exigida tem caráter confiscatório, vale dizer que referida penalidade foi exigida nos estritos termos do que dispõe a Lei nº 6.763/75.

Ademais, o pretense efeito confiscatório da multa de revalidação já foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002.

Por fim, quanto às alegações de ilegalidade trazidas pelas Impugnantes, vale dizer que o Auto de Infração em exame foi lavrado nos termos da legislação tributária. E, por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA), é defeso a este Órgão julgador administrativo negar aplicação de ato normativo, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei n° 6.763/75

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 § 2° do art. 146;

### RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Sustentaram oralmente, pela Impugnante Raízen Combustíveis S/A., a Dra. Karen Stevanato König e, pela Impugnante Petróleo Brasileiro S/A. - Petrobrás, o Dr. Gustavo de Magalhães Pinto Lopes Cançado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Geraldo da Silva Datas.

**Sala das Sessões, 10 de outubro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**