

Acórdão: 23.804/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003740315-07
Impugnação: 40.010157956-59
Impugnante: HMAX Combustíveis e Lubrificantes Ltda
IE: 002115724.02-16
Origem: DF/Muriaé

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE. Constatada a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de transferência de combustíveis para outros postos varejistas revendedores de combustíveis, consideradas inidôneas nos termos do § 6º do art. 39 da Lei nº 6.763/75, uma vez que a operação é vedada pelo inciso I do art. 21 da Resolução nº 41/13 da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), com nova redação dada pelo art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a emissão pela Autuada, um posto revendedor de combustível, de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de transferência de combustível ou lubrificante para outros postos revendedores, no período de 01/02/19 a 31/12/23, consideradas inidôneas nos termos do § 6º do art. 39 da Lei nº 6.763/75, haja vista que tal operação é vedada pelo inciso I do art. 21 da Resolução nº 41/13, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), com nova redação dada pelo art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X adequada nos termos do § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 14/21, com os argumentos a seguir transcritos, em síntese:

- argui que o Auto de Infração infringe o princípio da legalidade, uma vez que o art. 21, inciso I da Resolução ANP nº 41/13, foi revogado pela Resolução nº 948/23, que entrou em vigor em 10/04/24 e o lançamento em exame ocorreu em 21/06/24, ou seja, mais de 02 (dois) meses após a revogação da Resolução ANP nº 41/13;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aduz que a validade do Auto de Infração deve ser amparada na legislação, ainda que esta corresponda a portarias ou outros atos normativos”, e que a Resolução ANP n.º 41/13 foi revogada antes de realizada a autuação;

- enfatiza que a norma não poderia ser desconhecida pela Fiscalização, uma vez que ao se exigir do contribuinte o conhecimento dos atos normativos que regem sua atividade, faz-se necessário que o Fisco aponte corretamente a norma, em tese, violada pelo fiscalizado, sob pena de infringência ao princípio da legalidade;

- entende que existem dúvidas sobre a norma que fundamentou o Auto de Infração;

- colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF -4) acerca da matéria;

- reconhece a legalidade das operações realizadas pela Fazenda Pública Estadual de Minas Gerais, na medida em que adota em suas atividades de fiscalização e arrecadação as codificações previstas nos Anexos I e II do Convênio s/nº de 15/12/70, em que está previsto o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 5659, que diz respeito às suas operações;

- cita os anexos do referido convênio e o art. 187 do RICMS/02;

- entende que seria ilógico o Fisco, por um lado codificar as suas operações, para fins de emissão de notas fiscais e de recolhimento de impostos (ICMS) e por outro apurar irregularidades nas mesmas operações, e considerar inidôneas as notas fiscais emitidas segundo a referida codificação;

- sustenta que o fato de os combustíveis terem sido vendidos a consumidor final, pelo posto destinatário da respectiva transferência, implicaria na assertividade da operação, no que concerne a tributação e evidenciaria a regularidade desta junto ao Fisco estadual;

- entende que deveria ter sido aplicada a penalidade do art. 55, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prevê a multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação, no caso de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto;

- reitera seu entendimento de que as operações são isentas de ICMS;

- requer a nulidade do lançamento fiscal ou subsidiariamente a redução da multa isolada exigida, em virtude de seu valor excessivo, em consonância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Pede a procedência da Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 22/29, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Ressalta-se de início, que a Autuada requer a nulidade do Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Trata-se de trabalho de Auditoria Fiscal, com procedimentos previstos no art. 67, inciso II, art. 69, inciso I e art. 70, todos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Conforme relatado a autuação versa sobre a emissão pela Autuada, um posto revendedor de combustível, de notas fiscais eletrônicas (NF-es) de transferência de combustível ou lubrificante para outros postos revendedores, no período de 01/02/19 a 31/12/23, consideradas inidôneas nos termos do § 6º do art. 39 da Lei nº 6.763/75, haja vista que tal operação é vedada pelo inciso I do art. 21 da Resolução nº 41/13, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), com nova redação dada pelo art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X, adequada nos termos do § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Oportuno esclarecer, que dentro dessas premissas, a ANP, por meio de edição de resoluções próprias, no âmbito de sua competência, determinou de forma objetiva a vedação de alienação, empréstimo, transferência, permuta ou comercialização de combustíveis automotivos com outro revendedor varejista, ainda que o estabelecimento pertença à mesma pessoa jurídica, conforme disposto no art. 14, inciso I, da Resolução ANP nº 41, de 05/11/13, alterada pelo art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14, permanecendo a redação no art. 23, inciso I da Resolução ANP nº 948, de 05/10/23, que revogou as anteriores (efeitos a partir de 10/04/24). Examine-se:

Resolução nº 948/23

Art. 23. É vedado ao revendedor varejista de combustíveis automotivos:

I - alienar, emprestar, transferir, permutar ou comercializar combustíveis automotivos com outro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

revendedor varejista, ainda que o estabelecimento pertença à mesma pessoa jurídica;

(...)

Nessa linha de controle de atividades, vinculado as vedações explicitadas nos dispositivos legais retrocitadas no parágrafo anterior, a ANP determinou que o “revendedor varejista de combustíveis automotivos” obriga-se a adquirir combustível automotivo a granel de distribuidor de combustíveis e revendê-lo a varejo em seu estabelecimento, grife-se, o que infere a entrega obrigatória do combustível ao Posto Revendedor Adquirente, em conformidade com o art. 15, inciso IV, da Resolução ANP 41, de 05/11/13, com redação atualizada pelo art. 24, Inciso III da Resolução ANP 948, de 05/10/23, que revogou as anteriores (efeitos a partir de 10/04/24).

Art. 24. O revendedor varejista de combustíveis automotivos obriga-se a:

(...)

III - adquirir combustível automotivo a granel de distribuidor de combustíveis e revendê-lo a varejo em seu estabelecimento, abastecendo tanque de consumo dos veículos automotores terrestres, das embarcações marítimas, lacustres e fluviais ou em recipientes de combustíveis que atendam ao disposto no item 4.1.3 da norma ABNT NBR 15594-1:2021 - Armazenamento de líquidos inflamáveis e combustíveis - Posto revendedor de combustível veicular (serviços). Parte 1: Procedimento de operação, e na Portaria Inmetro nº 320, de 23 de julho de 2021;

(...)

Por seu turno, o estado de Minas Gerais, por meio da edição da Lei nº 16.304, com efeitos a partir de 01/01/06, acrescentou ao art. 39 da lei nº 6.763/75, o § 6º, considerando como inidôneos os documentos fiscais emitidos em desacordo com as normas das agências nacionais reguladoras. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento;

(...)

§ 6º - Consideram-se também inidôneos os documentos fiscais emitidos em desacordo com as normas das agências nacionais reguladoras.

(...)

A aplicação da norma tributária se remete a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e não a data de constituição do lançamento, conforme pretensão da Impugnante no afã de se desobrigar das exigências tributárias, uma vez que a lei tributária não se aplica a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, ou seja, a lei atinge somente fatos presentes e futuro, na forma do art. 105 do Código Tributário Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De outro lado, poderia se admitir a possibilidade de retroatividade da lei tributária, quando esta for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado, o que não ocorreu no caso em tela. O disposto no art. 21, inciso I da Resolução ANP nº 41, de 05/11/13, alterada pelo art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14, manteve a mesma redação no art. 23, inciso I da Resolução ANP nº 948, de 05/10/23, que revogou as anteriores (efeitos a partir de 10/04/24):

Resolução nº 41/13

Art. 21. É vedado ao revendedor varejista de combustíveis automotivos:

I - alienar, emprestar ou permutar combustíveis automotivos com outro revendedor varejista;

(...)

Resolução nº 57/14

Art. 8º Ficam alterados os incisos I, V, VII e VIII, a alínea "d" do inciso V e o § 2º do art. 21 e incluídos os incisos XI e XII e o §3º no mesmo artigo da Resolução ANP nº 41, de 05 de novembro de 2013, que passam a vigorar com as seguintes redações:

I - alienar, emprestar, transferir, permutar ou comercializar combustíveis automotivos com outro revendedor varejista, ainda que o estabelecimento pertença à mesma pessoa jurídica;

(...)

Resolução nº 948/23

Art. 23. É vedado ao revendedor varejista de combustíveis automotivos:

I - alienar, emprestar, transferir, permutar ou comercializar combustíveis automotivos com outro revendedor varejista, ainda que o estabelecimento pertença à mesma pessoa jurídica;

(...)

Com relação ao argumento da Autuada, de legalidade das suas operações, na medida em que adota as codificações previstas na legislação, a Fiscalização destaca que o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) de nº 5659 “Transferência de combustível ou lubrificante adquiridos ou recebidos de terceiros”, previsto no art. 168 do RICMS/02 e art. 21, Campo 10 do Decreto nº 48.633, de 07/06/23, de acordo com a tabela do Anexo II do Convênio s/n, de 15 de dezembro de 1970, não faz referência específica de aplicação a Postos Revendedores de Combustíveis e pode ser usado, por exemplo, nas operações entre Transportadoras, Usinas e/ou Indústria de Alcool ou Etanol Hidratado, etc.

E, na medida em que a transferência de combustíveis entre Postos Revendedores é expressamente vedada pelas normas da ANP, obviamente, fica nítido que tal codificação de CFOP não pode ser aplicada a Postos de Combustíveis, exceto nas operações com lubrificantes, constituindo-se em transferências as operações com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

combustíveis inteiramente irregulares, nos termos da legislação aplicável, ao contrário do que tenta induzir a Impugnante.

Do mesmo modo, não há que se falar em ilegalidade por violação ao Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, já que a legislação estadual pode disciplinar, no âmbito de sua competência, o poder de polícia fiscal, o que envolve o exercício do poder sancionador.

Ademais, o referido convênio apenas traz algumas hipóteses de inidoneidade, o que não impossibilita outras previstas na legislação estadual.

Verifica-se que a Fiscalização logrou êxito em demonstrar a emissão de documentos fiscais inidôneos pela Impugnante, tendo em vista a inobservância das normas da ANP (como é o caso do art. 21 da Resolução nº 41/13 e art. 8º, inciso I da Resolução ANP nº 57/14) que vedam a transferência de combustíveis entre revendedores varejistas), o que atrai a aplicação do art. 39, § 6º e exigência da Multa Isolada prevista no 55, inciso X, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

X - por emitir ou utilizar documento inidôneo - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;

(...)

(Grifou-se)

Conforme sustentado na manifestação fiscal, os combustíveis que foram objeto do lançamento (gasolina, etanol e óleo diesel), imposição de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, são produtos sujeitos ao regime de substituição tributária previsto no art. 1º, inciso III, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 1º e 93 a 104 do Anexo VII do RICMS/23, que dizem respeito à antecipação do recolhimento ou retenção do ICMS devido ao ente destinatário.

Portanto, trata-se de mercadorias tributadas e não de mercadorias sujeitas ao benefício de isenção, conforme pretendeu a Autuada na tentativa de reduzir as exigências tributárias, de modo que não se aplica o disposto no art. 55, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 (multa de 10% - dez por cento).

A Multa Isolada foi corretamente limitada pelo art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Indelécio José da Silva (Revisor), Frederico Augusto Lins Peixoto e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 09 de outubro de 2024.

**Juliana de Mesquita Penha
Presidente / Relatora**

CCMG

CSP