

Acórdão: 17.208/05/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111928-95  
Impugnante: Shell Brasil Ltda.  
Proc. S. Passivo: Daniela Couto Martins/Outros  
PTA/AI: 01.000143676-43  
Inscr. Estadual: 067.012844.08-04  
Origem: DF/ BH-2

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL – FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST.** A acusação fiscal trata da falta de recolhimento do ICMS/ST quando da entrada, em território mineiro, de gasolina “A” transferida da base de Duque de Caxias/RJ para a base de Betim/MG, bem como do recolhimento a menor do ICMS/ST, quando da saída da base de Betim, para varejistas localizados no Estado, além do estorno indevido de parte do ICMS/ST recolhido, através de lançamentos a título de “Outros Créditos” no LRAICMS. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para acatar a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco e, ainda, excluir as exigências do item “b” do Auto de Infração. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/Substituição Tributária, no período de novembro de 2002 a abril de 2003, relativo à entrada em transferência de Gasolina “A” proveniente de Duque de Caxias/RJ, em consequência dos seguintes procedimentos adotados pela Autuada:

A) Falta de recolhimento do ICMS/ST quando da entrada, em território mineiro, de gasolina “A” transferida da base de Duque de Caxias/RJ para a base de Betim/MG, conforme preceitua o art. 362, do Anexo IX do RICMS/2002;

B) Recolhimento a menor do ICMS/ST relativo à mesma gasolina “A” oriunda da base de Duque de Caxias/RJ, quando da saída da base de Betim para varejistas localizados em Minas Gerais, por ter sido abatido do cálculo do ICMS/ST a recolher o ICMS relativo às operações próprias;

C) Estorno indevido de parte do ICMS/ST recolhido através de lançamentos a título de “Outros Créditos” no Livro Registro de Apuração do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 808 a 822, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 914 a 922 e promove a reformulação do crédito tributário conforme demonstrado às fls. 923 a 925.

Intimada a ter vistas dos autos (fls. 926/927), a Impugnante se manifesta às fls. 928 a 937. O Fisco se manifesta a respeito (fls. 941/944).

Indeferido o requerimento de prova pericial (fls. 948/949), o mesmo não foi agravado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 969 a 980, opina pela improcedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Trata o presente Auto de Infração da falta de recolhimento do ICMS/Substituição Tributária devido ao Estado de Minas Gerais, no período de novembro de 2002 a abril de 2003, relativo às entradas em transferência de gasolina “A” (sem álcool) proveniente da base da Autuada em Duque de Caxias, Rio de Janeiro, em consequência dos seguintes procedimentos adotados:

a) Não recolhimento do ICMS/ST quando da entrada em território mineiro da gasolina “A” transferida da base de Duque de Caxias/RJ para a base de Betim/MG, conforme preceitua o art. 362, do Anexo IX do RICMS/2002.

b) Recolhimento a menor do ICMS/ST relativo à mesma gasolina “A” oriunda da base de Duque de Caxias/RJ, quando da saída da base de Betim/MG para varejistas localizados em Minas Gerais, por ter abatido do cálculo do ICMS/ST a recolher o ICMS relativo às operações próprias.

c) Estorno indevido de parte do ICMS/ST recolhido através de lançamentos a título de “Outros Créditos”, no Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS.

As entradas de gasolina “A” estão demonstradas no quadro Anexo I – Entrada de Gasolina “A” do Rio de Janeiro, às fls. 13 a 21.

O primeiro ponto a se destacar é que a sistemática de tributação dos combustíveis está centrada no produtor nacional, a PETROBRAS, que se responsabiliza pela retenção do ICMS nas saídas de combustíveis, a qualquer título e para qualquer destinatário. Do mesmo modo, concentra o controle dos repasses aos estados destinatários dos produtos, na hipótese de subsequente operação interestadual, promovendo os repasses a cada estado, de acordo com as informações prestadas pelos distribuidores.

Aos distribuidores, já na segunda operação, cabe a responsabilidade complementar, ou seja, entre o valor retido pela PETROBRAS e aquele devido em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação ao preço praticado na operação subsequente, em face do preço adotado para a retenção pelo produtor nacional.

Outro ponto primordial a se destacar, é que os Termos de Acordo celebrados entre o Governo do Estado do Rio de Janeiro e as distribuidoras, entre elas a Shell Brasil Ltda., se válidos, aplicam-se tão-somente em relação às operações internas realizadas naquele Estado, não se estendendo às operações mineiras. De forma que, independentemente do Termo de Acordo, em relação à operação interestadual que destinar a Gasolina para Minas Gerais, bem como às subseqüentes operações internas a serem aqui realizadas, continua a prevalecer a legislação mineira sobre a matéria, calcada nos respectivos Convênios ICMS.

A determinação legislativa, contida no Capítulo XLVII, Parte 1, Anexo IX do RICMS/2002, implica responsabilidade para a Refinaria, inclusive de outra unidade da Federação, quanto ao imposto relativo às operações internas a serem realizadas em Minas Gerais, conforme se verifica no inciso I c/c a exceção estabelecida na parte final da alínea b, inciso 11, ambos do art. 360, abaixo transcritos, e com o disposto na Seção IV, todos do Capítulo acima citado:

"Art. 360 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

I — ao produtor nacional de combustíveis, situado nesta ou em outra unidade da Federação, em relação a gasolina automotiva, óleo diesel, gás liqüefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico anidro combustível (AEAC) adicionado à gasolina pelas distribuidoras, ainda que o álcool não tenha saído de seu estabelecimento, observado o disposto no inciso I do caput do artigo 379 desta Parte; (grifos nossos);

II- ao distribuidor:

a — situado neste Estado, em relação a álcool etílico hidratado combustível (AEHC), óleo combustível, gasolina de aviação, gás natural veicular, querosene de aviação (QA V) e iluminante;

b — situado em outra unidade da Federação, nas remessas de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, para estabelecimentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*distribuidores, atacadistas ou varejistas situados neste Estado, ressalvado o disposto na Seção IV deste Capítulo;" (destaque)*

Assim, originalmente, a condição de substituta tributária é da Refinaria. Ao contribuinte que pratica a operação interestadual destinada a estabelecimento mineiro, cabe, primeiramente, informar à Refinaria sobre tal situação, conforme estabelecido na Seção IV, do Capítulo XLVII em questão.

Cabe-lhe, ainda, mas, em caráter complementar, responsabilizar-se pela diferença devida a Minas Gerais, caso a base de cálculo da substituição a favor deste Estado seja superior àquela que seria devida ao Rio de Janeiro:

"Art. 366 - O contribuinte que tenha recebido, diretamente do substituto tributário, combustível derivado de petróleo com imposto retido deverá:

Parágrafo único - Quando o valor do imposto devido a este Estado for diverso do valor do imposto cobrado na unidade federada de origem, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - se superior, o remetente da mercadoria será responsável pelo recolhimento complementar a este Estado, sendo os valores informados na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) do período e recolhidos por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) distinta, no prazo previsto no artigo 85 deste Regulamento;" (destaque)

Note-se, então, que o substituto tributário primário, original, é a Refinaria, sendo ela responsável, na condição de responsável por substituição, pelo imposto devido a Minas Gerais.

Ora, se por força de um acordo específico do Rio de Janeiro com seus distribuidores, não aprovado pelo CONFAZ, liberou-se a Refinaria da responsabilidade em relação ao imposto que seria devido àquele Estado. O mesmo não se pode dizer da responsabilidade desta Refinaria em relação ao imposto devido a Minas Gerais. Por consequência, cabe a ela efetuar a substituição de todo valor devido ao Estado mineiro, utilizando, se for o caso, a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE.

Caso a Refinaria não efetue o recolhimento do imposto devido para Minas Gerais, poderá ser autuada, na qualidade de substituto tributário. Crédito que também poderá ser exigido do distribuidor, na qualidade de responsável solidário:

"Art. 389A - O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados do petróleo e com álcool etílico anidro combustível - AEAC, será responsável

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

solidário pelo recolhimento do imposto devido à unidade federada de destino, inclusive seus acréscimos legais, se este não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, por qualquer motivo, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse." (destaque)

Entretanto, esta obrigação, da Refinaria, está condicionada a que lhe seja informada, pelo contribuinte que promove a operação interestadual, à existência, o valor e demais dados referidos na Seção IV já mencionada. Esta condição, inclusive, pode ser suprida pelo próprio Estado.

Ao omitir tal informação, o contribuinte descumpre obrigação acessória, o que enseja a possibilidade de aplicação, a ele, da norma contida no art. 389, Seção VI do Capítulo sob análise:

"Art. 389 - O disposto nas Seções IV e V deste Capítulo não exclui a responsabilidade do distribuidor, do importador ou do Transportador Revendedor Retalhista (TRR) pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas, podendo, neste caso, ser diretamente deles exigido o imposto devido nas diversas etapas de circulação da mercadoria, a partir da operação por eles realizada até a última, com os respectivos acréscimos legais." (destaque)

Conseqüentemente, do Distribuidor que deixar de prestar as informações exigidas na Seção IV já mencionado, poderá ser exigido o imposto e acréscimos legais devidos a Minas Gerais, mas isso não implica impossibilidade de se tomar a Refinaria como substituto tributário.

Também, poderá ser exigido tal crédito tributário do estabelecimento adquirente mineiro que receber o produto sem a devida retenção:

"Art. 362 - O adquirente dos produtos de que tratam os artigos anteriores deste Capítulo, ressalvadas as hipóteses neles previstas, sem retenção do imposto por substituição tributária, no todo ou em parte, ainda que desobrigado o remetente, fica responsável pela referida retenção.

§ 1º - Na hipótese prevista no caput deste artigo, tratando-se de operação interestadual, o imposto deverá ser recolhido no Posto de Fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

§ 2º - Quando a entrada da mercadoria no território mineiro ocorrer em dia ou horário em que não houver expediente bancário e o imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não houver sido recolhido antecipadamente, não existindo Posto de Fiscalização de fronteira por onde transitar a mercadoria, o recolhimento será efetuado no 10 (primeiro) dia útil subsequente ao da sua entrada no estabelecimento do destinatário. "

Assim, caberá ao Fisco escolher junto a quem efetuar a cobrança: junto à Refinaria, após informá-la sobre a operação interestadual, não informada pela Distribuidora, exigindo que ela, Refinaria, efetue o repasse do imposto para Minas Gerais, sem acréscimos, caso o faça no prazo regulamentar. Junto ao estabelecimento distribuidor remetente, nos termos art. 389, ou, ainda, junto ao estabelecimento distribuidor destinatário, nos termos do art. 362 supracitado.

E, aqui, não se mostra aplicável a norma contida no inciso IV, § 20 do art. 360 anteriormente transcrito:

"§ 2º - A responsabilidade prevista no caput e no § 1º ambos deste artigo, não se aplica:

IV - às operações de transferência para estabelecimento da mesma empresa do substituto tributário, exceto varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;"

É que tal norma tem por destino a pessoa colocada originalmente na condição de responsável por substituição, não alcançando o responsável por solidariedade ou aquele cuja responsabilidade decorre de omissão.

Também vale lembrar que a operação interestadual sob apreço não se realiza entre possíveis responsáveis primários por substituição, em relação ao mesmo tipo de mercadoria. Não figurando como tal nem o estabelecimento distribuidor remetente, nem o estabelecimento destinatário. Motivo pelo qual não se aplica a norma contida no inciso II do § 2º em questão.

E a regra é sábia, exatamente porque ao determinar a inaplicabilidade da substituição tributária na transferência entre possíveis substitutos originais, em relação ao mesmo tipo de mercadoria, permite que não se misture no estoque do estabelecimento destinatário mercadorias com e sem retenção.

Da mesma forma, evita tal mistura ao vedar a outros estabelecimentos, que não pudessem figurar como substitutos originais, receber o produto sem a retenção, ainda que se trate de transferência, ou seja, aquele que, no desenho normativo, normalmente deva efetuar a retenção quando da saída, também deverá receber o produto do mesmo tipo sem a retenção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já aquele que, normalmente, deva figurar na condição de substituído, deverá sempre receber o produto com retenção, ou efetuar o recolhimento por ocasião da entrada, observado o prazo regulamentar estabelecido.

Por tudo, corretas as exigências do item “a” do Auto de Infração.

O Fisco ainda acusa a Autuada de ter recolhido o ICMS/ST a menor, quando da saída de gasolina “C” (gasolina “A” mais álcool) base de Betim para varejistas, em razão de ter abatido, do valor do tributo, o imposto relativo às operações próprias.

Ora, se o Fisco está a exigir o imposto por ocasião da entrada das mercadorias, não se justifica a exigência do item “b” do Auto de Infração, posto que se refere às mesmas mercadorias, conforme narrado pelo Fisco.

Pode até ser que caiba a complementação do imposto em decorrência da agregação do álcool à gasolina “A”, formulando a gasolina “C”, que evidentemente sairá em maior quantidade que o volume recebido.

Tal fato, no entanto, não é a acusação fiscal, que se restringe a não admitir a dedução da parcela tida como operação própria, ao entendimento de que a operação interestadual encontra-se amparada pela não incidência tributária.

Muito embora correto o entendimento fiscal quanto a essa última parte, não cabe a manutenção das exigências do item “b”, uma vez que tais valores são os mesmos exigidos no item “a” do Auto de Infração.

Sendo assim, há de cancelar esta parcela do lançamento, por configurar dupla exigência sobre a mesma mercadoria.

Em relação aos valores do ICMS/ST recolhidos, estornados através de lançamentos a título de “Outros Créditos” no livro Registro de Apuração do ICMS, cabe destacar que as argumentações apresentadas pela Impugnante foram acatadas em parte pelo Fisco, que excluiu do Anexo IV do Auto de Infração o valor da coluna “ICMS/ST Estornado”.

No Quadro de fls. 924, referente à reformulação, ao considerar correto o estorno do valor de R\$ 222.693,80, efetuado em abril de 2003, apurou o Fisco que houve um recolhimento a maior naquele mês, o qual deve ser objeto de solicitação de restituição pela Autuada.

O pedido da Impugnante, no sentido de ver compensado o referido valor não encontra respaldo na legislação tributária, especialmente após a exclusão das exigências do item “b”.

Portanto, caso a Autuada acate a decisão desta Câmara, deve promover nova exploração de sua escrita fiscal, no sentido de verificar se há necessidade de promover eventual complemento de recolhimento do ICMS ou se subsiste valor a ser restituído ou compensado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 923/925, excluindo-se, ainda, as exigências do item "b" do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (Revisor) e Juliana Diniz Quirino, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marciano Seabra de Godoi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis. Participou também do julgamento, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 27/07/05.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/EJ

CC/MG

---

|                   |                              |                 |
|-------------------|------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 17.208/05/1 <sup>a</sup>     | Rito: Ordinário |
| Impugnação:       | 40.010111928-95              |                 |
| Impugnante:       | Shell Brasil Ltda.           |                 |
| Proc. S. Passivo: | Daniela Couto Martins/Outros |                 |
| PTA/AI:           | 01.000143676-43              |                 |
| Inscr. Estadual:  | 067.012844.08-04             |                 |
| Origem:           | DF/ BH-2                     |                 |

---

Voto proferido pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O fundamento para sustentar o voto vencido, em parte, está no parecer da Auditoria Fiscal constante do PTA 02.000205367-43. A segunda parte da fundamentação é agora apresentada.

Ao contribuinte compete o cumprimento da legislação tributária que recai sobre si. No caso presente, a definição do substituto tributário para as operações relativas a combustíveis, lubrificantes e outros produtos está no art. 360 da Parte I do Anexo IX do RICMS/02. No entanto, na forma como se encontra redigido o art. 360, cinco são as hipóteses para a definição do substituto tributário, competindo ao contribuinte identificar em que situação se enquadra.

No caso presente, como bem identificou a Auditoria Fiscal, enquadra-se na hipótese do inciso II do referido art. E assim pode ser entendido pela técnica legislativa adotada. Se fosse para se aplicar a hierarquia entre os incisos, duas poderiam ser a redação do art.: ou o *caput* definindo o substituto principal e os §§ definindo as outras hipóteses em exceção à principal ou, na mesam técnica em incisos, mas iniciando o segundo com a ressalva do tipo “caso não se aplique o contido no inciso anterior”.

Da forma como se encontra, nada mais fez o contribuinte que identificar em que hipótese se encontrava. E, assim agindo, ilegalidade ou infração alguma cometeu.

Se o Estado se sente lesado, que modifique o texto de sua legislação para determinar na forma com entende correta e não penalize quem quer que seja por ter seguido o que está permitido em sua legislação.

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

É a razão deste voto, com o máximo respeito aos entendimentos em contrário.

**Sala das Sessões, 27/07/05.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões  
Conselheiro**

CC/MG