

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.886/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000684113-31  
Impugnação: 40.010143646-97  
Impugnante: Oleobrás Comércio de Resíduos Oleosos Eireli  
CNPJ: 09.170439/0001-37  
Proc. S. Passivo: Pedro Benedito Maciel Neto  
Origem: P.F/Orlando Pereira da Silva - Uberaba

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, encontra-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, deixou de informar a base de cálculo do ICMS/ST nas notas fiscais por ela emitidas referentes a remessas para destinatário mineiro (contribuinte substituído) de óleo combustível derivado de petróleo, relacionado no subitem 27.7 da Parte 2 do Anexo do XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado, não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Corretas a exigências remanescentes da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

**Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, nas notas fiscais emitidas pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, referentes às remessas para destinatário mineiro (contribuinte substituído) de óleo combustível derivado de petróleo (NBM/SH 27101932 e 27139000), relacionado nos itens 7.0 e 14.0 da Parte 2 do Anexo do XV do RICMS/02, não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto, nos exercícios de 2011 a 2016 (conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 60/66).

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS/ST devido e a respectiva multa de revalidação foram exigidos nos PTAs de nºs 01.000684616-56, 01.000687105-67, 01.000687438-13, 01.000688500-75, 01.000688652-69, 01.000688736-79, 01.000688866-22, 01.000688932-20, 01.000689014-86, 01.000693863-21, 01.000693952-31, 01.000695707-93, 01.000695709-55, 01.000695724-43, 01.000695725-16, e 01.000695726-99, lavrado contra a Autuada e as empresas destinatárias das mercadorias.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 207/222.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 232/242, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual e da Rerratificação do Lançamento**

A Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 246/247 e a Diligência de fls. 248/250.

Em resposta ao interlocutório retro, a Autuada manifesta-se às fls. 254 e requer a juntada aos autos dos documentos assim, por ela, denominados: Ficha Técnica da mercadoria “resíduo oleoso”, com identificação do produto, propriedades físico-químicas, classificação, características, aplicação e utilidade da mercadoria para as empresas adquirentes; amostra de resíduo coletado, reproduzidas em imagens fotográficas; notas fiscais.

Contudo, observa-se que foram colacionados aos autos os seguintes documentos (fls. 256/277): Certificado de Ensaio, Ficha de emergência e Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico – FISQ; notas fiscais destinadas à Autuada.

A Fiscalização, por sua vez, atendendo a Diligência retro e analisando os documentos juntados aos autos pela Defesa, manifesta-se às fls. 282/287.

A Autuada manifesta-se às fls. 289.

O Delegado Fiscal de Uberaba, conforme documento de fls. 290/291, manifesta-se nos autos.

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho de fls. 292/293. Na oportunidade registra:

- que não foi solicitada a “amostra” física da mercadoria; que o processo administrativo utiliza-se, ao constituir prova, de elementos formais de natureza documental, não admitindo a apresentação nos autos da própria mercadoria (*mormente de produtos contaminantes e que oferecem riscos químicos a quem manuseia os autos, sendo que a amostra apresenta risco de contaminação às pessoas, ao meio ambiente e a própria integridade física dos autos, tendo inclusive já vazado de seu invólucro, com dano ao MEMO nº 078/17*), a qual deve ser substituída pelos documentos que lhes

representem os elementos aptos a impactar os efeitos da relação-jurídico tributária instalada entre as partes;

- que não foi solicitada, em sede de impugnação, até o momento, a realização de prova pericial relacionada com as características físico-químicas da mercadoria;

- que a Impugnante já apresentou o “Relatório de Ensaio nº 03445/2016 – Parcial” (fls. 257), contendo o resultado da análise da mercadoria em comento, não restando, portanto, interesse processual na apresentação da amostra física da mercadoria.

Ao final, considerando os riscos e a desnecessidade da situação, decide indeferir, em caráter terminativo, a juntada aos autos de amostra física da mercadoria apresentada pela Impugnante/Autuada.

A Assessoria do CC/MG exara também a Diligência de fls. 294, que resulta na rerratificação do lançamento, conforme documentos de fls. 295/296.

A Autuada é devidamente intimada (fls. 297/298), acerca da rerratificação do lançamento e se manifesta às fls. 299. Na ocasião, requer a suspensão do presente feito até o julgamento da ADI nº 5866, alegando que a Ministra Cármen Lúcia concedeu medida cautelar para suspender a substituição e antecipação tributária relativas ao ICMS, conforme decisão que anexa às fls. 300/349.

Manifesta-se, ainda, a Autuada, às fls. 352/367.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 371/375.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 377/395, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário em relação ao exercício de 2011 e pela procedência do lançamento no tocante às exigências remanescentes.

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

Argui a Autuada a nulidade do lançamento alegando não comercializar e sequer ter enviado a destinatários mineiros combustíveis e lubrificantes.

Contudo, referida alegação se confunde com o mérito do lançamento e será abordada adiante.

Destaca-se, por oportuno, que 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.

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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Portanto, rejeita-se a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Verifica-se que a autuação versa sobre a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, nas notas fiscais emitidas pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, referentes às remessas para destinatário mineiro (contribuinte substituído) de óleo combustível derivado de petróleo (NBM/SH 27101932 e 27139000), relacionado no subitem 27.7 da Parte 2 do Anexo do XV do RICMS/02, não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto, nos exercícios de 2011 a 2016 (conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 60/66).

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS/ST devido e a respectiva multa de revalidação foram exigidos nos PTAs de nºs 01.000684616-56, 01.000687105-67, 01.000687438-13, 01.000688500-75, 01.000688652-69, 01.000688736-79, 01.000688866-22, 01.000688932-20, 01.000689014-86, 01.000693863-21, 01.000693952-31, 01.000695707-93, 01.000695709-55, 01.000695724-43, 01.000695725-16, e 01.000695726-99, lavrado contra a Autuada e as empresas destinatárias das mercadorias.

Destaca-se que o crédito tributário referente aos PTAs de nºs 01.000687438-13, 01.000688500-75, 01.000688932-20, 01.000695724-43, 01.000695725-16 e 01.000695726-99 encontra-se quitado ou parcelado, pelas Coobrigadas, conforme consulta ao SICAF/SEF/MG.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, nos termos do disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, visto que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 22/03/17.

Com razão à Defesa, pois de acordo com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido referente ao exercício de 2011, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 12/04/17 (fls. 205).

No tocante à tese da Fiscalização no sentido de que a cientificação da Autuada do início da ação fiscal interrompeu a contagem do prazo decadencial, vale dizer que referido entendimento não encontra respaldo nas decisões deste Conselho de Contribuintes, bem como nas decisões judiciais recentes sobre o tema. Examine-se o seguinte excerto de decisão do STJ:

(...) O PERÍODO DECADENCIAL SE ESTENDE ATÉ O INSTANTE DA NOTIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO OU DO LANÇAMENTO DO DÉBITO; MOMENTO A PARTIR DO QUAL A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO FICA SUSPensa ATÉ DECISÃO FINAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. APÓS, INICIA-SE O PRAZO PRESCRICIONAL. (...)

RESP 533486/RS, REL. MIN. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, 2ª T, DJ 06.03.2006.

Constata-se, pois, que o direito da Fazenda Pública, nos termos do disposto no art. 173, *caput* do CTN, refere-se à constituição propriamente dita do crédito tributário, que ocorre com o lançamento tributário, e não com o início da ação fiscal.

Portanto, verifica-se que na data de intimação da lavratura do Auto de Infração encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário em relação às exigências referentes ao exercício de 2011.

Ademais, a Penalidade Isolada exigida, prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, foi instituída pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, para vigorar a partir de 01/01/12 e, conseqüentemente, não pode ser aplicada para alcançar situações ocorridas em exercícios anteriores, considerando-se a inteligência dos arts. 106 e 144 do CTN, a seguir transcritos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, deve ser excluída a exigência da penalidade isolada até 31/12/11.

No tocante à discussão travada nos presentes autos acerca da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS/ST no caso em exame, serão reproduzidos excertos dos pareceres referentes aos PTAs retro em análise neste Conselho de Contribuintes.

Quanto ao pleito da defesa para que seja deferido tempo hábil para produção de laudo a ser elaborado por *expert* sobre a mercadoria autuada, verifica-se ser desnecessária a análise pretendida tendo em vista os elementos probantes constantes dos autos, especialmente o “Relatório de Ensaio nº 03445/2016 – Parcial” (fls. 257), apresentado pela Autuada, contendo o resultado da análise da mercadoria em comento.

Como se verifica dos presentes autos, a tese de defesa principal da Autuada é da existência de erro na acusação fiscal ao lhe imputar a remessa aos destinatários mineiros de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.

É sustentado pela Impugnante que ela exerce a atividade de coleta de resíduos, armazenagem e soluções ambientais e não comercializa lubrificantes ou combustíveis derivados de petróleo.

Menciona-se, inicialmente, que consta na maior parte das notas fiscais autuadas as NCM/SH 2710.19.32 e 2713.90.00 para as mercadorias nelas constantes:

27.10 Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos.

(...)

2710.19 - Outros

(...)

2710.19.32 Com aditivos

(...)

27.13 Coque de petróleo, betume de petróleo e outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2713.90.00 - Outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

Conforme relatado, a Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 246/247, nos seguintes termos:

### Interlocutório

Considerando que a descrição da mercadoria “Resíduo Oleoso”, contida nos documentos fiscais envolvidos na autuação, mostra-se genérica, não dispondo de elementos que permitam determinar claramente as características as propriedades, características físico-químicas e destinação da mercadoria.

Apresentar os dados da ficha técnica da mercadoria “Resíduo Oleoso”, com identificação do produto, propriedades físico-químicas, classificação, características, aplicação e utilidade da mercadoria para as empresas adquirentes;

Apresentar, caso existentes, elementos visuais relacionados com as características, aplicação e destinação da mercadoria (imagens da mercadoria, dos veículos que lhe transportam, de sua utilização e dos itens com ela fabricados pelos adquirentes, dentre outras);

Apresentar nota fiscal de aquisição da mercadoria envolvida na autuação, acompanhada do comprovante de recolhimento de substituição tributária descrito no campo “Informações Adicionais” de parcela dos documentos fiscais autuados;

Em resposta ao interlocutório retro, a Autuada colacionou aos autos os documentos de fls. 256/277: Certificado de Ensaio, Ficha de emergência e Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico - FISPQ; notas fiscais destinadas à Autuada.

Compulsando os referidos documentos, constata-se que Autuada apresentou o “Relatório de Ensaio nº 03445/2016 – Parcial” (fls. 257), elaborado por IC Analítica Laboratório de Combustíveis, contendo o resultado da análise da mercadoria em comento (RA 03445 resíduo oleoso - óleo BPF R).

A Fiscalização deixou consignado as seguintes características sobre o produto objeto da autuação:

Depreende-se que a mercadoria, descrita pela Impugnante como “resíduo oleoso”, destinada aos contribuintes mineiros pela empresa Oleobrás, autuada, em nenhum momento deixou de ser derivado de petróleo ou perdeu sua característica combustível ou passou a ser outro produto, subproduto - uma espécie nova que não se prestou ainda para qualquer finalidade - ele apenas passou a ser denominado, pela

Impugnante, Resíduo Oleoso – mercadoria que continua a ser considerada Óleo Combustível, pois não perdeu sua finalidade inicial - observe que este produto, nas palavras da defesa e por repetidas vezes, “a Oleobrás coleta, trata e destina à queima em fornos”, destino atribuído pela Petrobras ao seu produto BPF, Óleo Combustível de baixo ponto de fluidez.

Vejamos algumas definições fornecidas pela Petrobras em suas Informações Técnicas que constam no site: <http://www.petrobras.com.br/minisite/assistenciaticnica/>:

- “O óleo combustível é um produto utilizado para geração de energia térmica, composto basicamente por uma mistura complexa de correntes oriundas do processamento de petróleo e cuja base é o resíduo de destilação a vácuo (RV).

- O óleo combustível é utilizado para geração de energia térmica em fornos e caldeiras.

- Os óleos combustíveis industriais são agrupados pela viscosidade, teor de enxofre e ponto de fluidez:

Ponto de Fluidez: agrupados como baixo ponto de fluidez (BPF) e alto ponto de fluidez (APF), atendendo aos valores especificados por região e por sazonalidade, de acordo com a tabela da ANP. ”

A Impugnante, em sua defesa, relativa à Multa Isolada, à folha 214 deste PTA, admite que o produto comercializado por ela é o BPF-R, nada mais que o produto acima descrito nas Informações Técnicas da Petrobras.

Motivo pelo qual, as mercadorias comercializadas pela autuada são classificadas nos códigos NBM 27101932 e 27139000, estas classificações estão constantes nas notas fiscais emitidas pela Impugnante e por força do Convênio ICMS 110/07 estão sujeitas à Substituição Tributária, tornando a empresa remetente, autuada, Substituta Tributaria em suas remessas para contribuintes ou não contribuintes localizados em Minas Gerais.

Relembramos que os produtos derivados de petróleo frutos deste Auto de Infração são classificados nas posições NBM 27101932 e 27139000, desta forma salienta-se que a Impugnante, por força do Convênio ICMS 110/07 e por estarem relacionadas no item 7.0 e 14.0 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002-MG, era, à época dos fatos geradores, contribuinte mineira – por substituição – nas operações com tais mercadorias



quando destinadas a contribuintes mineiros. Confira-se: (...)

Como destaca a Fiscalização, informa a Petrobras, no endereço eletrônico: <http://sites.petrobras.com.br/minisite/assistenciatecnica/public/downloads/manual-tecnico-oleo-combustivel-assistencia-tecnica-petrobras.pdf>, que “o óleo combustível é um produto utilizado para geração de energia térmica, composto basicamente por uma mistura complexa de correntes oriundas do processamento de petróleo e cuja base é o resíduo de destilação a vácuo (RV). Ao RV são adicionados diluentes da faixa de ebulição do óleo diesel ou mais pesados de acordo com a especificação demandada.

(...)

2 . Principais aplicações: O óleo combustível é utilizado para geração de energia térmica em fornos e caldeiras. É conveniente que o óleo seja mantido aquecido no tanque para favorecer o seu escoamento. Dependendo do uso ao qual se destina, deve passar por um sistema de filtração para a remoção de sedimentos orgânicos e inorgânicos. A seguir, ele é novamente aquecido para reduzir sua viscosidade ao valor requerido pelo queimador, favorecendo a nebulização. A nebulização é a ruptura mecânica do líquido gerando pequenas gotículas de diâmetro da ordem de 0,5 µm, quanto menor o tamanho da gotícula, maior a facilidade de vaporização do produto o que é necessário para uma boa queima.

3. Tipos de óleos combustíveis: Os óleos combustíveis industriais são agrupados pela viscosidade, teor de enxofre e ponto de fluidez:

- Viscosidade: definida pelos requerimentos dos queimadores e da temperatura do óleo possível de se obter no instante da utilização, classificados em números em ordem crescente de viscosidade a 60° C.

- Teor de enxofre: divididos como A, alto teor de enxofre (ATE), inferior a 2,5%; e B, baixo teor de enxofre (BTE), menor que 1%. Sua utilização varia de acordo com a aplicação desejada.

- Ponto de fluidez: agrupados como baixo ponto de fluidez (BPF) e alto ponto de fluidez (APF), atendendo aos valores especificados por região e por sazonalidade, de acordo com a tabela da ANP.

No Brasil, são especificados os óleos combustíveis dos tipos A1/A2 e B1/B2 conforme definido no site da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. É permitida a comercialização de óleos combustíveis com viscosidades diferentes, mediante acordo entre comprador e vendedor. Em qualquer caso, devem ser atendidos os limites estabelecidos para os teores de enxofre, água e sedimentos, ponto de fulgor e vanádio.

(...)

Também foi anexada aos autos pela Impugnante, em atendimento ao interlocutório retro, a Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico - FISPQ do óleo combustível tipo A1 (sinônimo óleo combustível residual), citado acima como um dos tipos de óleo combustível definido no site da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (fls. 264/273).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme consta da citada FISPQ, referido óleo combustível é utilizado na fabricação de substâncias, uso em processos químicos ou como agente de extração. Formulação e embalagem de substâncias e misturas. Uso em revestimentos (tintas e adesivos). Uso em aplicações rodoviárias e de construção (Combustível).

Cumprido observar que a Impugnante sustenta que exerce atividade de tratamento de resíduo oleoso e, segundo ela própria, recebe resíduos oleosos, que após processamento, resulta o Óleo Combustível Tipo BPF, derivado de petróleo, conforme relato do AI, o qual é revendido para destinatários mineiros, contribuintes substituídos, para uso em fornos e caldeiras.

Sobre a matéria em discussão, vale trazer à baila a seguinte resposta de Consulta de Contribuinte, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, cuja matéria se assemelha ao caso dos autos e corrobora o trabalho fiscal:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 156/2000

(MG de 02/11/2000)

PTA Nº 16.000047401-70

CONSULENTE: Ibrasol - Indústria Comércio e Serviços Ltda

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

EMENTA:

ÓLEO COMBUSTÍVEL RECICLADO - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO - A nota fiscal de aquisição de óleo impuro, com imposto diferido, deve ser escriturada no livro "Registro de Entradas" na coluna "Outras". A saída do óleo combustível A-1 será tributada normalmente, não havendo no Regulamento do ICMS nenhuma previsão de benefício fiscal para este produto.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente exerce a atividade de coleta de borras oleosas e a respectiva reciclagem, de forma que após análise química, o óleo coletado é filtrado e emulsificado com óleo diesel, transformando-se assim em óleo combustível tipo A-1, próprio para uso em fornos e caldeiras; apura o ICMS pelo sistema de débito e crédito, comprovando as saídas de suas mercadorias através da emissão de Notas Fiscais.

Informa que a aquisição do óleo se dá com diferimento do ICMS, conforme artigo 230 do Anexo IX do RICMS/96.

Diante do exposto,

CONSULTA:

1 - Qual o tratamento fiscal a ser adotado quando da entrada de óleo impuro e da saída do óleo combustível tipo A-1?

2 - Há algum benefício tributário pelo fato de ser um produto reciclado?

RESPOSTA:

1 - Na entrada de mercadoria com o imposto diferido, a Consulente deverá escriturar a nota fiscal de aquisição no livro "Registro de Entradas" de mercadorias, na coluna "Outras", destinada ao lançamento das operações que não geram direito ao crédito do imposto.

Conforme informações da própria Consulente, o óleo combustível tipo A-1 não se presta a outra finalidade que não a utilização em processo de industrialização em fornos e caldeiras. Assim sendo, a saída do mesmo será tributada normalmente, nas operações internas, à alíquota de 18% e, nas operações interestaduais destinadas a contribuinte do imposto, à alíquota de 12% para regiões Sul e Sudeste, com exceção do Estado do Espírito Santo, e, neste e nos estados das regiões do Norte, Nordeste e Centro-Oeste à alíquota de 7%, sobre o valor da operação.

Contudo, esclarecemos que, caso haja saída interna destinada a posterior comercialização, ficará a Consulente obrigada à retenção do ICMS por substituição tributária, conforme art. 372, inciso III, Anexo IX do RICMS/96, devendo, ainda, observar a legislação do Estado destinatário, na hipótese de operações interestaduais.

2 - Não, ainda que reciclado, o óleo combustível tipo A-1 é produto industrializado, nos termos do art. 222, incisos II, alínea "e" do RICMS/96.

DOET/SLT/SEF, 1º de Novembro de 2000.

Leticia Pinel Bittencourt - Assessora

De acordo.

Edvaldo Ferreira – Coordenador. (Grifos acrescidos).

Nesse diapasão, tratando-se de remessa para contribuinte mineiro de óleo combustível derivado de petróleo, nos termos da legislação, a seguir reproduzida, é devida a retenção e o recolhimento do ICMS para este Estado.

Pois bem, constata-se que são os seguintes dispositivos legais que sustentam a exigência do imposto em análise:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Lei nº 6.763/75 (redação dada pela Lei nº 14.699/03)

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

(...)

### CAPÍTULO IV

#### Das Operações Relativas a Combustíveis

##### SEÇÃO I

##### Da Responsabilidade

Art. 73 - Os contribuintes abaixo relacionados são responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas saídas subseqüentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

(...)

§ 1º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se, também, em relação ao imposto devido na entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

II - combustível derivado de petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado.

### CONVÊNIO ICMS nº 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007

#### C O N V Ê N I O

#### CAPÍTULO I

#### DA RESPONSABILIDADE

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;

V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

### **Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:**

#### 27. COMBUSTÍVEIS

***Efeitos de 1º/06/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.106, de 22/05/2009:***

“

#### *Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária*

*Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 110/07)*

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

“

Subitem	Descrição	MVA (%)
27.1	Gasolina automotiva	Vide Capítulo XIV do Título II da Parte 1
27.2	Óleo diesel	
27.3	Querosene de aviação	
27.4	Gás liquefeito de petróleo	
27.5	Álcool etílico hidratado combustível	
27.6	Álcool etílico anidro combustível	
<b>27.7</b>	<b>Óleo combustível</b>	
27.8	Gasolina de aviação	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

27.9	Gás natural veicular	
27.10	Querosene iluminante	
27.11	Outros combustíveis	

Cumpra registrar inicialmente que, no julgamento do RE nº 198.088/SP, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que não foi instituído em *prol* do contribuinte, seja consumidor, ou não, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Veja-se a ementa da referida decisão:

RE 198088 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. ILMAR GALVÃO

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO FOI INSTITUÍDO EM PROL DO CONSUMIDOR, MAS DO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS EM CAUSA, AO QUAL CABERÁ, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE ELES INCIDENTE, DESDE A REMESSA ATÉ O CONSUMO. CONSEQUENTE DESCABIMENTO DAS TESES DA IMUNIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS TEXTOS LEGAIS, COM QUE A EMPRESA CONSUMIDORA DOS PRODUTOS EM CAUSA PRETENDEU OBVIAR, NO CASO, A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO. RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

Logo, restou firmado que tal norma constitucional visa promover maior igualdade entre estados produtores de petróleo e aqueles que não o são.

Nesse diapasão, importante reportar a legislação tributária acerca da tributação na entrada do território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, matéria objeto da autuação, acima reproduzida.

Destaca-se que nos termos da legislação retro, o ICMS incide sobre “*a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto*”.

A título de informação, vale destacar que foi publicada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG a Instrução Normativa SLT nº 01/03, que dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não incidência do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Constata-se, pois, que o ICMS incidirá sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o que é o caso das operações relativas às notas fiscais objeto deste lançamento, tendo em vista que as empresas adquirentes de tais produtos não comercializam e nem industrializam o próprio produto derivado de petróleo.

Cabe salientar que a empresa autuada, por força do Convênio ICMS nº 110/07 é contribuinte mineira – por substituição – em relação às operações com mercadorias listadas nos incisos do § 1º da Cláusula Primeira do citado convênio, quando destinadas a estabelecimentos mineiros (substituídos).

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Autuada foi inserida no polo passivo da obrigação tributária.

Observa-se que, tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas de derivados de petróleo para este estado (imunidade das operações próprias do remetente), a Fiscalização apurou o ICMS/ST, exigido naqueles autos, mediante a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, ou seja, dividiu o valor dos produtos por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou sobre este montante a alíquota de 18% (dezoito por cento), com fulcro no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75.

Assim, verifica-se que se encontram corretas as exigências, nos citados PTAs, do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Não merece prosperar o pleito da Defesa para que seja suspenso o presente feito até o julgamento da ADI nº 5866, em relação à qual a Presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), Ministra Cármen Lúcia, concedeu parcialmente medida cautelar para suspender o efeito de dez cláusulas contidas no Convênio ICMS nº 52/17, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) a fim de normatizar protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal sobre substituição e antecipação tributária relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Como bem frisado pela Fiscalização, as regras do referido convênio não se aplicam aos fatos geradores autuados (exercícios de 2011 a 2016). Confira-se a vigência dos dispositivos constantes do Convênio ICMS nº 52/17:

Cláusula trigésima sexta: Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos:

I - a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação, relativamente à cláusula trigésima quarta;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nova redação dada ao inciso II da cláusula trigésima sexta pelo Conv. ICMS 60/17, efeitos a partir de 25.05.17.

II - relativamente ao disposto no inciso I do caput da cláusula vigésima primeira, a partir de:

a) 1º de julho de 2017, para a indústria e o importador;

b) 1º de outubro de 2017, para o atacadista;

c) 1º de abril de 2018, para os demais segmentos econômicos;

Redação original, sem efeitos.

II - a partir de 1º de julho de 2017, relativamente ao disposto no inciso I do caput da cláusula vigésima primeira;

Nova redação dada ao inciso III da cláusula trigésima sexta pelo Conv. ICMS 62/17, efeitos a partir de 25.05.17.

III - a partir de 1º de janeiro de 2018, relativamente aos demais dispositivos.

Redação original, sem efeitos.

III - a partir de 1º de outubro de 2017, relativamente aos demais dispositivos.

**Por fim, nos presentes autos exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST, não destacada nas notas fiscais autuadas:**

Art. 55 (...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

*"XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;*

A conduta da empresa autuada, na condição de contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, foi exatamente deixar de consignar o

valor da base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais emitidos que acobertaram as operações objeto do lançamento.

Restou, portanto, demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada.

Conforme se verifica, o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é “por deixar de consignar”, donde se conclui que a tipificação tributária se amolda à conduta praticada pela Autuada.

Também não prospera a alegação da Impugnante de que a penalidade isolada não pode ser exigida porque não agiu com dolo ou com intuito de fraudar a Fiscalização.

Na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Nas lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho em sua obra Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 55:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.”

Portanto, observada a exclusão das exigências fiscais referentes ao exercício de 2011, encontra-se correta a exigência da Penalidade Isolada, uma vez que a Autuada deixou de consignar, nos documentos fiscais autuados, a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação.

Vale dizer que a Penalidade Isolada retro foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) sobre a base cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais emitidas pela Autuada (conforme demonstrativo de fls. 63/66). E o valor total exigido a título da referida multa encontra-se abaixo do limite máximo previsto no inciso I, do § 2º do art. 55, da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao exercício de 2011. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), André Barros de Moura e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 02 de agosto de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**