

Acórdão: 23.070/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001761367-95  
Impugnação: 40.010151752-43  
Impugnante: Camargoil Comércio e Serviços Eireli  
CNPJ: 04.233542/0001-65  
Coobrigado: Três Marias Exportação, Importação Ltda  
IE: 707995158.00-93  
Proc. S. Passivo: Ronaldo Cândido Soares  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, em operações com óleo combustível derivado de petróleo, destinadas a contribuinte consumidor final, localizado neste estado. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto no art. 22, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75, c/c com o art. 75 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a cobrança de ICMS Substituição Tributária, devido pelos Sujeitos Passivos, relativo às remessas de óleo combustível derivado de petróleo, pela Autuada com destino à Coobrigada, contribuinte mineiro, consumidor final, sem retenção e sem recolhimento do imposto, no período de maio de 2016 a julho de 2019.

Exige-se ICMS ST e Multa de Revalidação de 100% (em dobro), prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

O Fisco informa no Relatório do Auto de Infração, que Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por não ser aplicável ao destinatário, está sendo exigida no PTA nº 01.001759792-25.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/83, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 120/135.

A Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fl. 139, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 144/165.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 167/174.

A Coobrigada não apresenta Impugnação.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Em preliminar, não há nulidade do processo por omissão de procedimento formalístico preparatório, como argui a Impugnante.

Isto porque não procede a alegação de que os Autos de Início de Ação Fiscal – AIAFs, de nºs 10.000030035-80 e 10.000035819-07, foram preenchidos incorretamente.

Inicialmente, é de se ressaltar que a Fiscalização esclarece, em sua Manifestação Fiscal, que o AIAF de nº 10.00035819.07 foi emitido após ter expirado o prazo de validade do AIAF nº 10.000030035-80, o que nem seria necessário para a emissão do Auto de Infração nos termos do § 4º do art. 70 do RPTA, tratando-se, pois, de excesso de zelo do Fisco neste ponto.

No que se refere, ao preenchimento do campo “4” do AIAF, mencionado pela Impugnante e que trata das “Informações e Documentos Requisitados” é, por óbvio, opcional, e somente é preenchido nas situações em que o Fisco precisar de mais documentos e informações, além das que já disponha, como por exemplo, a escrituração do contribuinte e documentos fiscais.

No caso em tela, a Fiscalização apenas preencheu este campo no primeiro AIAF, julgando desnecessária a requisição de outros documentos ou informações no segundo.

Também desnecessária a informação da data de início da ação fiscal, mesmo porque nem há no AIAF campo específico para isso. Apenas no campo “6”, “Recebimento do AIAF”, para os casos de entrega pessoal do AIAF, há campo específico para data, que, inclusive, é de preenchimento de quem o recebe.

No caso em tela, os AIAFs foram enviados por via postal, e a data de início da ação fiscal é a data em que se efetivou este recebimento.

Além do mais, a principal função desta data é marcar o momento a partir do qual está afastada a possibilidade de denúncia espontânea.

Importante destacar, ainda, que constam claramente dos 2 (dois) AIAFs acima mencionados, o objeto da ação fiscal e o período fiscalizado, estas sim, informações que devem constar obrigatoriamente de tais documentos.

Também não se constatou as incorreções apontadas na identificação do sujeito passivo e nas exigências impostas. A sujeição passiva está fundamentada através de dispositivos legais e, em relação às exigências, há no presente processo a imputação apenas de falta de retenção e recolhimento de ICMS ST, não havendo que se falar em retenção e recolhimento a menor.

Finalmente, em sede de preliminar, também não cabe a alegação de falta de justa causa para lavratura do Auto de Infração, por exigir ICMS ST de produto cujo o NCM não estaria sujeito a este regime de recolhimento, uma vez que se trata de matéria que deve fazer parte da análise do mérito.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a cobrança de ICMS Substituição Tributária, devido pelo Sujeito Passivo, relativo às remessas de óleo combustível derivado de petróleo, com destino a diversos contribuintes mineiros, sem retenção e sem recolhimento do imposto.

Exige-se ICMS ST e Multa de Revalidação de 100% (em dobro), prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

Quanto ao mérito, fica claro no cotejo das alegações da Autuada com os argumentos da Fiscalização, que a maior controvérsia da presente autuação está ligada à natureza da mercadoria comercializada pelo Sujeito Passivo: se está diante de óleo combustível como alega o Fisco ou apenas de um resíduo oleoso como defende a Autuada.

Neste sentido, há nos autos, provas suficientes para caracterizar a mercadoria como óleo combustível, ainda que decorrente de recuperação de produto residual já utilizado.

Passa-se, então, a discorrer sobre os fundamentos principais que justificam este entendimento.

Inicialmente, destaca-se que não há dúvida no processo quanto à atividade exercida pela empresa Camargoil Comércio e Serviços Eireli, Sujeito Passivo na autuação, no que se refere ao produto por ela comercializado.

A própria empresa admite que realiza a recuperação de produto retirado de porão de navio, removendo suas impurezas, para posteriormente vendê-lo.

Também não é motivo de controvérsia entre a Autuada e o Fisco, que este produto, ao ser recuperado, é utilizado para produção nas indústrias como insumo, para queima em caldeiras e geração de calor, que em última análise fazem parte do rol de utilização do óleo combustível.

Acrescenta-se que própria Autuada emitiu, na maioria do período autuado, notas fiscais que descrevem como mercadoria vendida “OCR TIPO BPF,” descrição esta que nos autos do processo fica claro se tratar de óleo combustível de baixo ponto de fluidez.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, o Fisco ressalta, inclusive, que a mudança de procedimento da Autuada, passando a descrever a mercadoria nas notas fiscais como “Resíduo óleo recuperado para queima” coincide com a data de envio do primeiro AIAF.

Outro aspecto relevante é que a Fiscalização anexou ao Auto de Infração espelho do site da Camargoil (fl. 25) no qual consta como atividade da empresa a “Recuperação De Resíduos Oleosos”, devolvendo ao resíduo oleoso “as suas características originais que novamente poderá ser utilizado como óleo combustível recuperado”.

Também consta como atividade descrita no mencionado site, a “disponibilização do óleo combustível devidamente recuperado em suas características originais para qualquer consumidor que necessite do mesmo para geração de energia térmica em caldeiras, fornos, altos fornos, maçaricos de empresas de diversos segmentos como fundições, laminações, usinas de asfalto, minerações e indústrias diversas”.

Acrescenta-se, ainda, que a Impugnante, por ocasião da resposta ao despacho interlocutório, teve a oportunidade de apresentar dados relativos à composição, propriedades físico-químicas, classificação e aplicação, dentre outros, dos produtos que comercializa e que são objeto da autuação, e não o fez. Limitou-se a apresentar Relatório de Ensaio produzido pela empresa IC Analítica Laboratório de Combustíveis de fls. 155/159, que, entretanto, refere-se à amostra do produto adquirido pela própria Autuada antes do seu processamento, e não do produto recuperado que é o objeto da autuação.

E, finalmente, o fato do óleo combustível comercializado pela Autuada se tratar de produto recuperado, não o exclui do conceito de mercadoria, como bem salienta o Fisco, nos termos do inciso I do art. 222 do RICMS/02, senão veja-se:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - mercadoria é qualquer bem móvel, **novo ou usado**, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, **combustível sólido, líquido ou gasoso** e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente;

[Destacou-se]

Ora, partindo-se, então, da premissa de que está demonstrado no processo que a mercadoria comercializada pela Autuada é de fato óleo combustível, ainda que resultante de atividade de recuperação, mesmo porque é utilizada pelos adquirentes para finalidades próprias dos óleos combustíveis, caem por terra os demais argumentos da Impugnante no sentido de tentar afastar a incidência do tributo exigido.

Esta incidência consta dos dispositivos elencados pelo Fisco, em especial o art. 2º, § 1º, inciso III e o art. 9, § 1º, inciso I e § 2º da Lei Complementar nº 87/96, e, ainda, o art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75 e arts. 1º, inciso III, alínea “b” e 73, § 1º, inciso II, ambos do Anexo XV do RICMS/02, abaixo reproduzidos:

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

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 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 subseqüentes;

[...]

§ 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

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;

[...]

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.

[Destacou-se]

Por outro lado, não procede a alegação de que os destinatários do produto não são consumidores finais. É que fica claro pelas declarações da própria Autuada que seus clientes são consumidores finais do óleo combustível por ela recuperado, ainda que contribuintes do ICMS, à medida que não comercializam nem industrializam o próprio produto, que é consumido nos respectivos processos industriais na queima e geração de calor.

Também não é capaz de afastar a exigência fiscal, o argumento da Impugnante de que está impedida de comercializar óleo combustível pelos órgãos de fiscalização de combustíveis.

Esta proibição pode de fato existir em relação a produtos novos, mas não ao produto recuperado comercializado pela empresa, já que esta é justamente a atividade

que desenvolve. E ainda que existisse, não seria suficiente para afastar a norma tributária aplicável ao fato efetivamente ocorrido.

Correto o cálculo do imposto devido, não havendo, inclusive, contestação neste sentido, por parte da Impugnante.

Da mesma forma, correta a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I, do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

Finalmente, a inclusão da empresa Três Marias Exportação, Importação Ltda no polo passivo da autuação, por ser ela a destinatária das operações que são objeto do feito fiscal, encontra respaldo na legislação tributária, em especial no art. no art. 22, § 8º, item 5, § § 18 e 21 da Lei nº 6.763/75, combinado com o art. 75 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

[...]

5) a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

[...]

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

[...]

§ 21. A responsabilidade prevista no item 5 do § 8º deste artigo **será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de petróleo e de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados** cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto.

Anexo XV do RICMS/02

Art. 75. O **adquirente ou destinatário que receber combustível sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto devido a título de substituição tributária**, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 73, § 2º, desta Parte **é responsável pelo respectivo pagamento**, ainda que desobrigado o remetente.

[Destacou-se]

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as nulidades arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2022.**

**Paulo Levy Nassif  
Relator**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Presidente / Revisor**