

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.891/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000687105-67  
Impugnação: 40.010143644-41, 40.010143645-14 (Coob.)  
Impugnante: Oleobrás Comércio de Resíduos Oleosos Eireli  
CNPJ: 09.170439/0001-37  
Construtora Hiper Ltda (Coob.)  
IE: 001046503.00-84  
Proc. S. Passivo: Pedro Benedito Maciel Neto, José Augusto Godoy 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.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da empresa destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/ LUBRIFICANTES/ SIMILARES.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado (não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto). Reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso I, c/c o § 2º, inciso II, do referido artigo, da Lei nº 6.763/75.

**Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Conforme relatório do Auto de Infração - AI de fls. 02, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS, devido pela Autuada (Oleobrás Comércio de Resíduos Oleosos EIRELI – ME), estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, em relação às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remessas para destinatário mineiro (contribuinte substituído), ora Coobrigado, de combustíveis e lubrificantes (NBM/SH 27101932 e 27139000), relacionados 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.

O período autuado é de 01/11/11 a 30/06/15 (Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 03/04).

A empresa destinatária das mercadorias, ora Coobrigada, foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do referido artigo, da Lei nº 6.763/75.

### **Das Impugnações**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/58.

Sustenta que há erro na acusação fiscal ao imputar que a Autuada trabalha com combustíveis e lubrificantes, o que não é verdade. E, também, se equivoca a Fiscalização ao dizer que a Autuada remeteu a destinatários mineiros combustíveis e lubrificantes.

Argui que ocorreu a decadência de parte do crédito tributário (exercício de 2011) nos termos do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, uma vez que a intimação da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 12/04/17.

Fala que a Fiscalização poderá não reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário, pois existe uma corrente doutrinária que entende que o referido prazo é interrompido com a entrega do termo de início da fiscalização, mas diz que há doutrinadores que entendem que o recebimento do termo de início de fiscalização apenas antecipa a contagem do prazo decadencial.

No tocante a exigência da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, cuja exigência encontra-se no PTA nº 01.000684113-31, sustenta que não deixou de consignar, nos documentos fiscais emitidos, o imposto ora exigido, pois não trabalha com combustíveis e lubrificantes, listados nos subitens 7.0 e 14.0 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e no Convênio ICMS nº 110/07, como acusa a Fiscalização.

Explica que trabalha com a coleta de resíduos, armazenagem e soluções ambientais e não com lubrificantes ou combustíveis.

Conclui que é imprestável o lançamento, pois está equivocada a descrição das atividades desenvolvidas pela Autuada.

Diz que a multa isolada só é devida se presente dolo, fraude ou simulação, relacionados com a atividade empresarial, citando dispositivos da legislação federal (Leis nºs 9.430/96 e 4.502/64), os quais não são citados pelo Fisco.

Fala que há tribunais judiciais que têm aceitado a tese de que penalidades com o valor elevado possuem caráter confiscatório.

Ao final, requer:

- a nulidade do Auto de Infração – AI, pois a Autuada não comercializa e sequer remeteu a destinatários mineiros, combustíveis e lubrificantes, como acusa a Fiscalização;

- sejam afastadas as exigências fiscais, especialmente a penalidade isolada.

Também inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/72.

Inicia sua impugnação sustentando que o Superior Tribunal de Justiça, conforme consta da Súmula nº 432 do STJ, decidiu que as empresas atuantes no ramo de construção civil, em regra contribuintes do ISS, não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais (diferença entre as alíquotas interna e interestadual).

Entende, desse modo, que ela não está obrigada ao recolhimento do imposto ora exigido, conforme equivocadamente acusa a Fiscalização.

Assevera que a cobrança do ICMS, no caso em exame, é ilegal e inconstitucional, transcrevendo decisões judiciais com intuito de respaldar sua tese de defesa.

Alega, também, que a Emenda Constitucional nº 87/15 alterou a sistemática da cobrança de ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outra UF. E que, na ótica da referida emenda constitucional, o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

Sustenta que a aquisição de materiais para utilização na obra de construção civil não se caracteriza como circulação de mercadorias decorrente de negócio jurídico mercantil, mas na aquisição de insumo para a realização de prestação de serviços de construção civil.

Conclui que a prestação de serviços por ela realizada (construção civil) não se sujeita ao ICMS, incidindo o ISS.

Requer, ao final, a improcedência do lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 87/105, 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. 109/110 e a Diligência de fls. 111/113, aos 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;

#### Diligência

Considerando que a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 110/07 é meramente **autorizativa** para os estados destinatários, não instituindo a responsabilidade por substituição tributária nela prevista, mas apenas facultando tal possibilidade aos estados destinatários, aos quais cabe instituí-la, oportunamente, por meio de legislação interna;

Considerando que os Itens 7.0 e 14.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV, citados no relatório do Auto de Infração, foram incluídos no RICMS/02 por força da publicação do Decreto nº 46.931, de 30/12/15, produzindo efeitos somente a partir de 01/01/16;

Considerando que o Item 9.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, também incluído por força da publicação do Decreto nº 46.931, de 30/12/15, com efeitos a partir de 01/01/16, afasta a aplicabilidade da substituição tributária para os “resíduos de óleos”;

Considerando que a descrição “Resíduo Oleoso” é genérica e não contém em si elementos que identifiquem a mercadoria, indubitavelmente, como combustível ou lubrificante derivado de petróleo, **únicas mercadorias, além do próprio petróleo, alcançadas pela não incidência constitucional e legal do tributo nas operações interestaduais.**

Considerando que a autuação parte da premissa de que o produto autuado está sujeito à imunidade

constitucional prevista para as remessas de combustível e lubrificantes derivados de petróleo para este Estado (imunidade das operações próprias do remetente), apurando-se o ICMS/ST mediante simples 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, I da LC nº 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75;

Considerando que a exigência do ICMS/ST está fundamentada, dentre outros, no disposto no art. 73, §1º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

(...)

#### CAPÍTULO XIV

#### 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:

I - mercadoria para uso ou consumo do contribuinte;

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.** (Grifos acrescidos).

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) tomando como base os dados de identificação, características, classificação e aplicação da mercadoria "Resíduo Oleoso", a serem apresentados pela Autuada

em resposta a Despacho Interlocutório exarado por essa Assessoria do CC/MG, reanalisar a fundamentação legal e as exigências do crédito tributário, promovendo, se for o caso, as adequações decorrentes das informações prestadas.

Em resposta ao interlocutório retro, a Autuada manifesta-se às fls. 117 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. 119/140): 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 à Diligência retro, manifesta-se às fls. 145/150. Na oportunidade deixou consignado:

- sobre a classificação fiscal do produto autuado: quanto ao fato de constar no relatório deste PTA a descrição apenas dos itens 7.0 e 14.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos efeitos dão-se a partir de 01/01/16, esclarece que o RICMS/02 impõe a incidência da substituição tributária sobre os produtos com códigos NBM/SH 27101932 e 27139000, os quais são apostos pela Autuada nas notas fiscais por ela emitidas;

- reproduz dispositivos da legislação tributária (*Decretos n.ºs 44.553, de 27/06/07, efeitos de 1/12/05 a 30/01/13, 46.239, de 09/05/13, efeitos de 1/05/13 a 31/12/15, ambos para o código NBM 27101932 e 45.531, de 21/01/11, efeitos de 01/03/11 a 31/12/15, para o código NBM 27.13, todos seguindo o Convênio ICMS 110/07, no qual também constam os códigos NBM utilizados nas notas fiscais autuadas*), para dizer que essa legislação sustenta a exigência de ICMS/ST para as operações ocorridas até 31/12/15;

- explica que a partir da publicação do Decreto n.º 46.931 de 31/12/15, apenas houve uma adequação na legislação estadual (Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), conforme disposições do Convênio ICMS n.º 110/07, descrevendo os códigos NBM/SH na referida Parte 2, na qual só havia a descrição das mercadorias;

- fala que após a primeira autuação lavrada contra a Autuada no Posto Fiscal, em 2016, a empresa passou a consignar nas notas fiscais o código NBM/SH 27090090, ex. fls. 122 do PTA n.º 01.000684113-31, pretendendo, segundo acusa a Fiscalização, eximir-se do recolhimento do ICMS/ST;

- ressalta que, neste lançamento, o Fisco defende tratar o produto comercializado pela Autuada de óleo combustível. E que, portanto, faltou constar no relatório do PTA o item 27 (subitem 27.7), Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, que se refere ao óleo combustível (NBM/SH 2710.19.2), constante do Convênio ICMS n.º 110/07, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/15;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- transcreve os dispositivos do RICMS/02, os quais, no seu entender, respaldam a exigência fiscal;

- no que se refere ao item 9.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, incluído no regulamento do ICMS por força do Decreto nº 46.931 de 30/12/15, o qual “afasta a substituição tributária para *resíduos de óleos*”, diz que a mercadoria comercializada pela Autuada não se caracteriza como “resíduo oleoso”;

- informa que essa denominação da mercadoria comercializada pela Autuada, aposta nas notas fiscais emitidas, deu-se com o fito de descaracterizar a obrigação de recolhimento do ICMS/ST;

- diz que se observa na peça de defesa apresentada pela Autuada que a mercadoria por ela remetida aos destinatários mineiros trata-se de óleo combustível, o qual tem o objetivo de queima, inclusive com classificação NBM/SH 27101932 e 27139000 (combustíveis e lubrificantes), relacionados nos itens 7.0 e 14.0 da Parte 2 do Capítulo 6, Anexo XV do RICMS/02, para notas fiscais emitidas a partir de 01/01/16 e para a mesma mercadoria constante das notas fiscais emitidas no período anterior à citada data, e a capitulação, com relação à substituição tributária, seria o item 27, subitem 27.7, óleo combustível, por força do Decreto nº 44.147, de 14/11/05.

No tocante à resposta dada pela Autuada ao despacho interlocutório, sustenta:

- a empresa Oleobrás Comércio de Resíduos Oleosos EIRELI ME apresentou Relatório de Ensaio nº 03445/2016 em que ela identifica o produto fruto da autuação como sendo “Resíduo Oleoso - **Óleo BPF R**”. Conforme descrito na manifestação fiscal, a Petrobras define o Óleo BPF como “**óleo combustível de baixo ponto de fluidez**” e esclarece que referido produto é usado para geração de energia térmica em fornos e caldeiras, portanto, encontra-se referido produto sujeito ao recolhimento do imposto por substituição tributária;

- destaca que a apuração do imposto, ora exigido, encontra fundamentação no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 e art. 73, § 1º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, todos capitulados no campo infringências do Auto de Infração;

- assevera que consta no referido relatório de ensaio (fls. 120 dos autos), que os resultados das análises estariam presentes na Tabela 2, contudo tal tabela não foi anexada aos autos. E que, assim, a Autuada confirma não se tratar o produto constante das notas fiscais autuadas como sendo “resíduo oleoso”;

- argui que a Autuada colaciona aos autos documentos que não esclarecem as características do produto objeto do lançamento, limitando-se a anexar Ficha de Emergência do produto por ela comercializado e de vários produtos comercializados pela Petrobras. Em nenhum destes documentos constam os esclarecimentos determinados pelo Conselho de Contribuintes, quanto à identificação do produto, propriedades físico-químicas, classificação, características, aplicações e utilização da mercadoria pelas empresas destinatárias;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- observa que quase todos os documentos colacionados aos autos, após o despacho interlocutório, são documentos emitidos pela Petrobras e todos eles se referem a “**óleo combustível**”, corroborando, assim, a identificação do produto como óleo combustível, usado pelos destinatários como fonte de energia, na queima em fornos, como a própria Autuada afirma na impugnação;

- diz que a Autuada não anexou aos autos qualquer elemento visual que determinasse a aplicação, a destinação da mercadoria, veículos que a transportassem ou sua utilização nos itens fabricados pelos adquirentes, conforme solicitou a Assessoria do CC/MG;

- em atendimento ao despacho interlocutório exarado pelo CC/MG, a Autuada junta aos autos a Nota Fiscal de aquisição de nº 5126 que apresenta valor irrisório para o produto (R\$ 0,10/litro). Argui que o produto é revendido pela Autuada pelo valor médio de R\$ 1,50 (agregação de 1400%), o que caracteriza o fato de o produto não se tratar de resíduo;

- observa a Fiscalização que no referido documento fiscal consta informação de se tratar de “combustível recuperado; óleo combustível recuperado: somente deve ser usado como aporte energético”. Conclui estar caracterizado que o produto autuado é óleo combustível;

- assevera que na Nota Fiscal nº 03470 encontra-se a descrição da mercadoria como sendo “óleo usado”, mas nada há no citado documento fiscal que identifique o produto como resíduo, inclusive consta na nota fiscal a NCM/SH 27101929 utilizada para classificar óleo combustível;

- diz que a Autuada não colacionou aos autos comprovante de recolhimento do ICMS/ST citado na nota fiscal (Informações Adicionais), conforme solicitado no despacho interlocutório;

- finaliza afirmando que, em conformidade com o que foi explicado, acrescenta-se ao relatório do PTA e aos Fatos na Manifestação Fiscal os seguintes itens constantes da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02: item 27 (subitem 27.7), Óleo Combustível, por força do Decreto nº 44.147 de 14/11/05, efeitos de 1/12/05 a 31/12/15; item 26.9, graxas e óleos lubrificantes derivados de petróleo, por força do Decreto nº 46.239 de 09/05/13, efeitos de 01/05/13 a 31/12/15; item 26.10, Óleos Lubrificantes Derivados de Petróleo, por força do Decreto nº 44.553 de 27/06/07, efeitos de 01/12/05 a 30/01/13 e item 27.13, piche, pez, betume e asfalto, por força do Decreto nº 45.531 de 21/01/11, efeitos de 01/03/11 a 31/12/15, aos quais estavam sujeitas as mercadorias constantes das notas fiscais emitidas até 31/12/15.

A Autuada manifesta-se às fls. 152, aos seguintes termos:

- reitera o pedido de análise da amostra encaminhada ao Fisco (devolvida à Autuada conforme documento de fls. 142), alegando ser de total importância para que se comprove que o material coletado trata-se de resíduo, ao contrário do que é informado no Auto de Infração (combustíveis/lubrificantes), não incidindo portanto o ICMS/ST;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não havendo possibilidade de análise, que seja deferido tempo hábil para produção de laudo a ser elaborado por *expert*;

- requer a juntada da amostra aos autos e sua análise, o que, segundo alega, comprovará que a Autuada não trabalha com combustíveis e lubrificantes, ao contrário, realiza apenas a coleta de resíduos, armazenagem e soluções ambientais para queima em forno.

O Delegado Fiscal de Uberaba, conforme documento de fls. 153/154, manifesta-se nos autos, aos seguintes termos:

- a Autuada, incitada, por meio do despacho interlocutório, a apresentar elementos visuais relacionados com as características, aplicação e destinação da mercadoria (imagens da mercadoria, dos veículos que a transportam, de sua utilização dos itens com ela fabricados pelo adquirente, etc), em 16/08/17 retornou à intimação apresentando alguns documentos referentes às solicitações contidas no despacho interlocutório, como por exemplo “amostra de resíduo coletado reproduzidas em imagens fotográficas”. Contudo, constatou-se que não foram apresentadas imagens fotográficas, mas apenas uma embalagem contendo um certo líquido sobre o qual a Impugnante queria fazer crer tratar-se do produto em análise;

- como tal amostra não atendia ao despacho interlocutório, em 28/08/17, a Administração Fazendária de Uberaba devolveu, à Impugnante/Atuada, a referida “amostra”;

- em 11/09/17, a Impugnante/Atuada retornou com a mesma “amostra” requerendo que ela fosse juntada ao PTA, bem como que a SEF/MG a analisasse, por meio de um *expert*.

Após essa explanação, relata o Delegado Fiscal que, levando-se em conta a resistência da Impugnante/Atuada, remete ao CC/MG “a amostra” para as providências que se fizerem necessárias.

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho de fls. 155/156, 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/Atuada já apresentou o “Relatório de Ensaio nº 03445/2016 – Parcial” (fls. 120), 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. 157, aos seguintes termos:

Considerando que o último parágrafo da derradeira manifestação fiscal dos autos (fls. 150) pretende reformular o crédito tributário, acrescentando no Relatório do Auto de Infração uma nova base fática e jurídica, que anteriormente não lhe compunha;

Considerando que o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 120, § 1º, possui previsão específica a respeito da forma a ser observada na inclusão de nova fundamentação legal ou material no Auto de Infração.

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do RPTA, decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

Providenciar a reformulação do crédito tributário em estrita conformidade com o art. 120, § 1º, do RPTA;

Conceder vista dos autos ao(s) Sujeito(s) Passivo(s) supra por 30 (trinta) dias para aditamento de impugnação, parcelamento ou pagamento do crédito tributário, consoante o citado dispositivo do RPTA.

Ocorrendo manifestação, favor replicar em seguida.

Em atendimento à diligencia retro, a Fiscalização promove a rerratificação do lançamento, conforme documentos de fls. 158/159.

As Autuadas são devidamente intimadas (fls. 160/162), acerca da rerratificação do lançamento.

A Autuada manifesta-se às fls. 163. 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. 164/212.

Manifesta-se, ainda, a Autuada, às fls. 217/232, repetindo argumentos anteriores, no sentido de que não comercializa combustíveis e lubrificantes, e acrescenta os seguintes argumentos:

- discorre sobre o tratamento de resíduos sólidos, atividade que diz desempenhar;

- assevera que não atua na distribuição de combustíveis, mas na coleta, tratamento e queima de resíduos oleosos; o que faz é a coleta e destinação final de resíduos oleosos inservíveis para o processo de refino, possibilitando o tratamento de diversos tipos de resíduos oleosos e seu processamento de forma ambientalmente correta, transformando passivos ambientais em fonte de energia alternativa para geração de energia térmica industrial;

- não se pode concluir que as empresas com plano de atividades, CNAEs e NCMs diferentes possam comercializar o mesmo produto, isto porque cada produto comercializado possui “CNAE específico”;

- os resíduos são rejeitos de um processo ou possuem algum tipo de contaminação e possuem características físico-químicas diferentes, conforme laudos laboratoriais anexos, fichas de emergência e em suas respectivas numerações da Organizações das Nações Unidas (ONU);

- o citado produto, óleo BPF-R, é apenas uma abreviação de “óleo de baixo ponto de fluidez - residual”, ou seja, é o reaproveitamento de resíduo como aporte de energia, e não combustível.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 237/241:

- conforme mencionado, o lançamento refere-se à acusação fiscal de falta retenção/recolhimento de ICMS, devido pela Autuada por substituição tributária, à qual se enquadra como contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, relativo às remessas a contribuinte mineiro de produto derivado de petróleo no período de novembro de 2011 a junho de 2015;

- quanto ao requerimento da Autuada para que se proceda a suspensão deste PTA até o julgamento da ADI nº 5866, tendo em vista que a Ministra Cármen Lúcia concedeu medida cautelar para suspendendo dez cláusulas do Convênio ICMS nº 52 de 2017, referente à substituição/antecipação do imposto, observa que, ao tratar da medida cautelar em ADI, a Lei nº 9.868/99, estipula no § 1º do art. 11 que tal medida cautelar será dotada de eficácia contra todos e será concedida com efeito *ex nunc* (a partir da concessão, sem efeito retroativo), salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa. Com tal providência, torna-se aplicável, nos termos do § 2º do mesmo artigo, a legislação anterior, caso existente, ressalvada expressa manifestação em sentido contrário, fato inexistente no texto da referida medida cautelar;

- com a suspensão da norma pela medida cautelar, volta a vigor, no caso, a partir da data em que a cautelar for concedida, a norma anterior;

- acrescenta que os fatos geradores originários deste PTA são datados de novembro de 2011 a junho de 2015, anteriores à publicação e aos efeitos do Convênio ICMS nº 52 de 07/04/17, portanto, não se aplica o referido convênio ao caso em exame, citando o art. 106 do CTN;

- reporta-se aos demais argumentos constantes das manifestações fiscais anteriores.

### **Do Parecer da Assessoria**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 243/274, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina-se pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública 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**

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.

Portanto, rejeita-se a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Verifica-se que a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, devido pela Autuada (Oleobrás Comércio de Resíduos Oleosos EIRELI - ME), estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07, em relação às remessas para destinatário mineiro (contribuinte substituído), ora Coobrigado, de óleo combustível derivado de petróleo (NBM/SH 27101932 e 27139000), relacionado no item 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.

A empresa destinatária das mercadorias, ora Coobrigada, foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do referido artigo, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante/Autuada pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, nos termos do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, visto que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 12/04/17.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 as Autuadas foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 11/04/17 e 12/04/17 (fls. 43/44).

No tocante à tese da Fiscalização no sentido de que a cientificação das Autuadas 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.

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. 120), 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/Atuada que ela exerce a atividade de coleta de resíduos, armazenagem e soluções ambientais e não comercializa lubrificantes ou combustíveis derivados de petróleo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona-se, inicialmente, que consta das notas fiscais autuadas as NCM/SH 2710.19.32 e 2713.90.00 (esta apenas para a nota fiscal de fls. 42) 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.

(...)

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

Conforme relatado, a Assessoria do CCMG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 109/110, 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resposta ao interlocutório retro, a Autuada colacionou aos autos os documentos de fls. 119/140: 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. 120), 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 Oleobras 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/assistenciatecnica/>:

- “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 do PTA 01.000684113-31, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

• *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/Autuada, 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. 127/136).

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).**

Cumpra observar que a Impugnante/Autuada 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, como a ora Coobrigada, 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.

Letícia Pinel Bittencourt - Assessora

De acordo.

Edvaldo Ferreira – Coordenador. (Grifos acrescentados).

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.

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:

(...)

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)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 subsequentes de combustíveis, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinados a este Estado:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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	
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. CONSEQÜENTE 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 01/03, que dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não incidência do 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 exigências deste lançamento, tendo em vista que a empresa adquirente de tais produtos, ora Coobrigada (construtora), não comercializa e nem industrializa o próprio produto derivado de petróleo.

Cabe salientar que a empresa autuada, por força do Convênio ICMS n° 110/07 é contribuinte mineira – por substituição – em relação às operações com mercadorias listadas nos incisos do § 1° 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 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) – *vide* demonstrativo de fls. 15, com fulcro no art. 13, § 1°, inciso I da LC n° 87/96, c/c art. 13, § 15 da Lei n° 6.763/75, *in verbis*:

LC n° 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1° Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Depreende-se dos dispositivos legais reproduzidos anteriormente, que a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto, conforme procedeu a Fiscalização.

Portanto, à luz dos arts. 8º, 9º e 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96 e da legislação estadual retro, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

É que a ocorrência da imunidade na operação interestadual não influencia o cálculo do valor do imposto a recolher, porquanto este é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, sendo esta última o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, incluído o montante do próprio imposto na base de cálculo.

Esse entendimento encontra-se em consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, conforme várias decisões dentre as quais se destacam:

ACÓRDÃO: 3.562/10/CE

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LUBRIFICANTE - BASE DE CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO – DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. CONSTÁTADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA RECORRENTE NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, EM OPERAÇÕES COM DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADOS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELO FISCO APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO EM CUMPRIMENTO AO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO EXARADO PELO CC/MG. ABATIDO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST O VALOR DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA INDEVIDAMENTE DESTACADO

PELA RECORRENTE. MANTIDA A EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS NAS QUAIS NÃO HOUVE CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO/ST E CONSEQUENTE DESTAQUE DO ICMS.

ACÓRDÃO: 21.815/15/1ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, EM OPERAÇÕES COM PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO, DESTINADOS A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NESTE ESTADO (NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO). EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII DA CITADA LEI, ADEQUADA AO DISPOSTO NA ALÍNEA "C" DO REFERIDO INCISO, NOS TERMOS DO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN. A MULTA ISOLADA FOI MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NO PERÍODO DE 15/01/11 A 31/12/11, EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, DEVE-SE EXCLUIR A REFERIDA PENALIDADE ISOLADA POR SER INAPLICÁVEL À IRREGULARIDADE EM ANÁLISE, BEM COMO A RESPECTIVA MAJORAÇÃO.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, vê-se que a infração apontada no lançamento encontra-se plenamente caracterizada, nos termos da legislação mencionada anteriormente, uma vez que a empresa destinatária dos produtos derivados de petróleo, ora autuados, não comercializa ou industrializa o próprio produto adquirido.

Assim, corretas as exigências 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, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Registra-se que o TJMG, ao analisar a aplicação da multa de revalidação em dobro, entendeu pela não confiscatoriedade da referida penalidade. Confira-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº. 12.729/97 - IMPOSTO RETIDO EM RAZÃO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECURSO PROVIDO. (...)

NOS TERMOS DO ARTIGO 56, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº. 12.729/97, A FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, IMPORTA A COBRANÇA EM DOBRO, QUANDO DA AÇÃO FISCAL.

SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO NEM NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZI-LA PORQUE NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO. (AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0145.12.030251-1/001, RELATOR(A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBONI, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/04/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/04/2014)

(...)

PORTANTO, SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO, E, MUITO MENOS, NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZI-LA, POIS NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO.

IN CASU, EM QUE PESEM AS ARGUMENTAÇÕES DA AGRAVADA, NÃO VERIFICO O ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO, TENDO EM VISTA QUE O NÃO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VALIDA A APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 56, II, §2º DA LEI ESTADUAL 6.763/75, NOS MOLDES AQUI VERIFICADOS. A REQUERIDA REDUÇÃO DA MULTA MOSTRA-SE POSSÍVEL APENAS NA HIPÓTESE EM QUE SE CONSTATE DE MANEIRA INCONTROVERSA SUA NATUREZA CONFISCATÓRIA E /OU ANTE A NECESSIDADE DE SE CRIAR UMA HARMONIA ENTRE A MULTA APLICADA E A INFRAÇÃO COMETIDA, O QUE NÃO SE VERIFICA. REGISTRE-SE, POR OPORTUNO, QUE EM SITUAÇÃO SIMILAR À DESTES AUTOS, EM QUE CONTENDIAM OS ORA AGRAVANTE E AGRAVADA, ESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA SE MANIFESTOU NO SEGUINTE SENTIDO:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO -

REDUÇÃO - DESNECESSIDADE - ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97 - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DECISÃO REFORMADA.

APLICÁVEL O DISPOSTO NO ARTIGO 56, §2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97, SEGUNDO O QUAL A MULTA DE REVALIDAÇÃO SERÁ COBRADA EM DOBRO, QUANDO O DÉBITO TRIBUTÁRIO REFERE-SE À AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (AI Nº 1.0145.12.042003-2/001 - REL. DES. AFRÂNIO VILELA. JUL. 15/10/2013. PUB. 25/10/2013) POR TUDO O QUE EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, PARA REFORMAR A DECISÃO E MANTER A MULTA DE REVALIDAÇÃO EM 100% (CEM POR CENTO). (GRIFOU-SE).

Acresça-se, ainda, que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, aplicada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, a qual este Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, a teor do que dispõe o art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08).

Conveniente destacar que a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais autuadas nestes autos, foi exigida somente da empresa autuada no PTA nº 01.000684113.31.

Assim, as alegações da Defesa quanto à exigência da referida penalidade serão analisadas naqueles autos.

Lado outro, encontra-se correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária da destinatária das mercadorias (contribuinte substituído), na condição de responsável solidária, nos termos do disposto no art. 22, § 8º, item 5, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75 (art. 75, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), *in verbis*:

Art. 22 (...)

§ 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.

Parte 1 do 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.

Sem razão à Coobrigada quando alega que a exigência em exame não procede em face do que dispõe a Súmula nº 432 do STJ.

Referida súmula foi editada em 2010 e dispõe que “*as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais*”.

A súmula tratou da pretensão dos estados destinatários de cobrar das construtoras o chamado “diferencial de alíquotas” do ICMS, quando da aquisição de insumos provenientes de outros estados.

Conforme determinava a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “a”, redação anterior à Emenda Constitucional nº 87/15, o diferencial de alíquotas era exigível pelo estado destinatário sempre que o adquirente for, simultaneamente, (i) consumidor final da mercadoria e (ii) contribuinte do ICMS.

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Contudo, a exigência em exame não se refere ao dito diferencial de alíquotas de que trata o art. 155, § 2º, inciso VII, da CF/88.

Conforme já mencionado, exige-se nos presentes autos o imposto nos termos do inciso IV do § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 110/07, a seguir reproduzido, tendo em vista o disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 c/c o art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96.

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS n° 110/07

## 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 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:

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

III - em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

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. (...) (Grifos acrescidos).

Nesse sentido, é clara a legislação mineira ao dispor sobre a exigência em exame mesmo nos casos em que o destinatário não seja inscrito como contribuinte deste estado. Confira-se:

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

(...)

## CAPÍTULO XIV

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na entrada ou recebimento em operação interestadual de:

I - mercadoria para uso ou consumo do contribuinte;

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. (Grifos acrescidos).

Por fim, pleiteia a Defesa 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).

Contudo, como bem frisado pela Fiscalização, não merece prosperar o pleito da Defesa, pois as regras do referido convênio não se aplicam aos fatos geradores atuados (período atuado novembro de 2011 a junho de 2015). Confirma-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;

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Redação original, sem efeitos.

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

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**

D