

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.446/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171138-04  
Impugnação: 40.010130767-87  
Impugnante: Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás  
IE: 067055618.00-37  
Proc. S. Passivo: Jailde Esteves Santos/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO -** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de abril de 2008, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mencionada lei. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de materiais de uso e consumo e falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/04/08, nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1274/1282, contra a qual o Fisco se manifesta às fls.1313/1319.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1326/1336, opina pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

Conforme relatório, versa a autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de materiais de uso e consumo e falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

No que tange à irregularidade de aproveitamento indevido de crédito, o Fisco procedeu à apuração da apropriação de crédito de ICMS originários das aquisições de produtos químicos, lubrificantes e energia elétrica, catalogados na planilha de fls. 18/34.

Os créditos foram completa ou proporcionalmente estornados ao consumo no denominado “Setor de Utilidades”, sendo esta proporção apontada pela própria Autuada (fls. 72/73).

Assevera o Fisco, com arrimo na Instrução Normativa SLT nº. 01/86, que o “Setor de Utilidades” da Refinaria Gabriel Passos (REGAP), é considerado como linha marginal à de produção de derivados de petróleo.

A Impugnante foca suas alegações na pretensa validade do creditamento realizado e no suposto equívoco na aplicação da IN SLT nº 01/86 e na consideração do “Setor de Utilidades” como linha marginal.

Não restam dúvidas de que os produtos foram consumidos no “Setor de Utilidades”, que se compõe, segundo informações prestadas pela própria Impugnante, das unidades de compressão de ar, tratamento de água bruta, torres de refrigeração de água industrial, unidade de geração de vapor, produção de água potável, captação de água bruta, bombas de combate às emergências e recebimento e distribuição de energia elétrica em vários pontos da refinaria (fls. 76).

Ao ser intimada pelo Fisco, a Impugnante informou a função e o percentual de utilização dos mesmos no “Setor de Utilidades”, além de descrever a estrutura da REGAP, mapeando os diversos setores e unidades de produção da refinaria. Dentre outros, observa-se no referido documento a descrição das unidades formadoras do “Setor de Utilidades” e as suas funções. Todas as funções dessa unidade, segundo este relatório, estão relacionadas com o tratamento de água, torre de refrigeração, geração de vapor e compressão de ar, ou seja, todos são processos marginais ao de produção de derivados de petróleo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação que rege a espécie assim dispõe:

Constituição Federal:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

(...)

RICMS/02:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, desde a sua edição, tornou-se instrumento eficaz e capaz de dirimir as dúvidas sobre esta matéria, no momento em que busca dar a interpretação oficial da Fazenda Pública, conceituando os produtos intermediários.

Dessa forma, não sendo matéria-prima, produtos intermediários, bens do ativo permanente ou material de embalagem, os demais produtos são classificados como materiais de uso e consumo.

Pode ser, como no caso em análise, que os produtos sejam consumidos em linhas marginais ao processo produtivo. E, neste caso, não se fala em questões geográficas de instalação dos equipamentos, como, por exemplo, o tratamento de água.

Caso a água fizesse parte do produto, independentemente do local de instalação da unidade de tratamento, os materiais consumidos seriam classificados como produtos intermediários.

No caso em análise, a água é utilizada como meio de resfriamento, não entra em contato com o produto final (combustíveis), razão pela qual os produtos consumidos no tratamento são reconhecidos como de aplicação em linha marginal ao processo produtivo.

A mencionada instrução normativa assim esclarece:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediate e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.(grifou-se)

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

Desse modo, os produtos em análise foram caracterizados como materiais de uso e consumo, considerando que não podem ser enquadrados no conceito de produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT n° 01/86, uma vez que não ocorre o contato físico direto destes materiais com os produtos que estão sendo industrializados (petróleo refinado em derivados).

Por outro lado, os produtos são consumidos em linha marginal de produção (independentes das de refino do petróleo) e não são parte integrante do produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, não obedecendo assim, à condição de consumo imediato imposta pela referida instrução normativa.

Neste caso, o estorno de crédito consubstanciado no presente Auto de Infração se deu pela constatação de aproveitamento de crédito pelas entradas de produtos utilizados pela Impugnante no tratamento de água, produtos utilizados nas caldeiras e torres de resfriamento, considerados pela própria Impugnante como produtos do “Setor de Utilidades”.

Especificamente em relação à energia elétrica, o regulamento do ICMS assim trata a matéria:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2019:

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

c) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

II - a partir de 1º de janeiro de 2020, em qualquer hipótese.

(...)

Com efeito, a energia elétrica não foi consumida no processo de industrialização, já que os equipamentos que a utilizam, na hipótese dos autos, não atuam na industrialização do petróleo, na sua transformação em combustíveis.

Cumprido observar que somente seria possível o direito ao crédito, no caso da energia consumida nas áreas mencionadas, na hipótese da alínea “c” acima transcrita.

A título de informação, como bem destacou o Fisco, a Impugnante foi autuada, pelo mesmo motivo, em relação aos exercícios de 1995, 1996, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, tendo o Conselho de Contribuintes proferido decisões unânimes em todos os julgamentos, com a aprovação dos lançamentos. (Acórdãos 14.864/01/3ª, 15.784/02/3ª, 17281/05/1ª, 17282/05/1ª, 17.549/06/3ª).

A decisão prolatada no Acórdão 17.549/06/3ª encontra-se assim ementada:

### EMENTA

RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA – O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante revela-se desnecessário para elucidar as questões. Requerimento de prova pericial indeferido com fundamento no artigo 116, inciso I, da CLTA/MG. Recurso não provido. Decisão unânime.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – Aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de materiais não enquadrados nos conceitos de produto intermediário extraídos da Instrução Normativa SLT nº. 01/86, caracterizando-se como materiais de uso e consumo. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 70, inciso III, do RICMS/96. Lançamento procedente. Decisão unânime.

Em sua fundamentação, a Egrégia 3ª Câmara, sob a relatoria do Conselheiro Fausto Edimundo Fernandes Pereira, destacou:

(...)

Os materiais foram consumidos no “Setor de Utilidades” da refinaria da Petrobrás, em Betim/MG, setor considerado como linha marginal à linha de produção de vários derivados de petróleo. Têm-se ainda materiais utilizados na lubrificação de máquinas e equipamentos.

O “Setor de Utilidades”, conforme documento de fls. 13 (item 3.4) fornecido pela Contribuinte, compõe, junto a outros setores operacionais da empresa, a Gerência de Produção, sendo formado pelas unidades de compressão de ar, estação de tratamento de água bruta, torre de refrigeração de água industrial, geração de vapor composta por caldeiras, produção de água potável, captação de água bruta, bombas de combate à emergência, recebimento e distribuição de energia elétrica em vários pontos da refinaria. Embora compondo a Gerência responsável pela operação das unidades de produção, no referido setor são utilizados produtos que não são consumidos, imediata e integralmente no curso da industrialização, condições necessárias para que, nos termos da Instrução Normativa n.º 01/86, sejam considerados intermediários.

Os produtos são substâncias químicas utilizadas no ajuste de acidez e na geração do vapor, no tratamento de água, inclusive para refrigeração, na produção de água desmineralizada e filtrada (“Setor de Utilidades”), conforme quadros de fls. 30/31.

(...)

Registre-se, também, que a Impugnante já foi autuada pelo mesmo fato no ano de 2003, cujo crédito tributário foi reconhecido pela Autuada, pela via do parcelamento, no ano de 2008.

Assim, acertadamente, exigiu o Fisco, o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6763/75 e a Multa Isolada constante no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), em decorrência da constatação de uma reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei.

A prática da reincidência está comprovada, em face do PTA 01.000157746-84, em decorrência do pedido de parcelamento efetivado em 31/03/08, conforme documentos de fls. 1.261/1.272, situação que levou o Fisco a majorar a multa isolada a partir de 01/04/08.

A Impugnante contesta a comprovação da prática de reincidência, ao argumento de que o pedido de parcelamento se deu em decorrência dos benefícios da Lei n.º 17.247/07, afirmando que a referida lei era clara no sentido de que o parcelamento implicaria em reconhecimento do crédito, mas não informava que esse reconhecimento seria utilizado para caracterização de reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À defesa não assiste razão, uma vez que os institutos abarcados pelos dispositivos são absolutamente diferentes. Certo é que a norma jurídica em questão tratava de benefícios para pagamento do crédito tributário e nem mesmo precisava tratar da questão do reconhecimento.

É obvio que, independentemente da modalidade de pagamento, o reconhecimento é implícito, pois se trata de ato contrário ao interesse de discutir o mérito do lançamento.

Por outro lado, os dispositivos que tratam da majoração da multa isolada constituem regra geral e de aplicação universal, uma vez que a norma cuidou de arrolar os fatos que caracterizam a reincidência, conforme dispõe o § 6º do art. 53 da Lei nº 6763/75, com a seguinte redação:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

(...)

Assim, ao definir a data de pagamento (parcelamento) como uma das modalidades de reconhecimento da infração, o legislador não criou qualquer distinção entre o pagamento puro e simples e aquele em decorrência de anistia fiscal.

Exige o Fisco também o imposto devido nas aquisições de produtos destinados a uso e consumo do estabelecimento, quando adquiridos em outra Unidade da Federação, conforme relação contida na planilha de fls. 36/48.

A legislação acerca da matéria assim dispõe:

Lei nº 6763/75:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação

(...)

RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do *caput* do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

(...)

De acordo com as notas fiscais carreadas aos autos e as informações prestadas pela Autuada, não restam dúvidas de que os produtos adquiridos se referem à material de uso e consumo.

Dessa forma, tomando como fundamentos os mesmos já esposados quando da análise do item anterior, uma vez que todos os produtos objeto da diferença de alíquota encontram-se elencados no estorno de crédito, corretas são também as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**