

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.520/15/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000235836-39
Recurso de Revisão: 40.060138305-41
Recorrente: Petronas Lubrificantes Brasil S.A
IE: 186065463.00-81
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO DE ENTRADA NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada, proveniente de operação interestadual, de óleo lubrificante derivado de petróleo, sobre a qual, nos termos do que determina a CF/88 (art. 155, § 2º, X, “b”), não incide ICMS. Exigências de ICMS, apuradas após recomposição da conta gráfica, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “a”. Mantida a decisão recorrida.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo, ou seja, etiquetas e lacres de containers que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação do crédito do imposto, sendo, portanto, consideradas material de uso e consumo. Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, esta majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Infração caracterizada de acordo com o art. 70, inciso III do RICMS/02. Contudo, deve-se conceder o crédito do imposto, na recomposição da conta gráfica, relativo às etiquetas cujas saídas ocorreram acobertadas por nota fiscal com destaque do imposto, no mês em que as saídas ocorreram. Mantida a decisão recorrida.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatado o recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de crédito do imposto relativo à aquisição de bens para o ativo imobilizado, de uma só vez e não à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, como determina a legislação. Infringência ao disposto no art. 66, inciso II c/c § 3º, inciso I do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento) em

razão da constatação de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º do mesmo diploma legal. Contudo, há de se conceder os créditos, na proporção de 1/48 ao mês, no período de autuado, observadas as restrições impostas pelo art. 66, § 3º e 5º e, em especial, o § 7º do art. 70, todos do RICMS/02. Matéria não objeto de recurso.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - 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 ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro a agosto de 2009:

- 1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de óleos lubrificantes derivados de petróleo, amparadas pela não incidência do imposto;
- 2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso ou consumo do estabelecimento;
- 3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de bens de ativo imobilizado apropriado integralmente e de uma só vez;
- 4 - falta de recolhimento de ICMS resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual em relação às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso ou consumo ou ao ativo imobilizado.

Para essas irregularidades, além do ICMS, exigiu-se, também, as penalidades abaixo discriminadas, capituladas nos seguintes dispositivos da Lei nº 6.763/75:

- Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, para todas as irregularidades;
- Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "a", para a irregularidade descrita no item 1;
- Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, para as irregularidades descritas nos itens 2 e 3, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, tendo em vista as autuações anteriores consubstanciadas nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTAs n^{os} 01.000156003.50 e 01.000156643.82, nos quais foi aplicada a referida penalidade.

Registra-se, ainda, que as irregularidades fiscais descritas nos itens 1 a 3 motivaram a recomposição da conta gráfica da Contribuinte (fls. 127/140).

A 1^a Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n^o 21.893/15/1^a, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, para: a) no tocante ao item 02 do Auto de Infração, conceder o crédito do imposto relativo às etiquetas cujas saídas ocorreram acobertadas por nota fiscal contendo destaque do imposto, no mês em que as saídas ocorreram; b) em relação ao item 03 do Auto de Infração, conceder os créditos do imposto, na proporção de 1/48 ao mês, no período autuado, observadas as restrições impostas pelo art. 66, §§ 3^o e 5^o e, em especial, o § 7^o do art. 70, todos do RICMS/02. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Antônio Perdigão Mendes, que o julgavam improcedente, aplicando a decadência capitulada no art. 150, § 4^o do CTN.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 387/405, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Em sessão realizada em 28/08/15, a Câmara Especial, em preliminar, determina o retorno dos autos ao setor competente do CC/MG para que a AGE seja novamente intimada da decisão, em face de erro formal da citação do art. 163 § 2^o do RPTA, na súmula da decisão recorrida.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n^o 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”.

A Recorrente requer a aplicação do disposto no art. 150, § 4^o do Código Tributário Nacional – CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores autuados (janeiro a agosto de 2009) com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Impugnante.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citem-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente se expirou 31/12/14, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 26/09/14 (fls. 10).

Passa-se à análise dos itens do Auto de Infração, objeto de recurso:

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de óleos lubrificantes derivados de petróleo, amparadas pela não incidência do imposto.

Trata este item do lançamento, de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de óleos lubrificantes derivados de petróleo, amparadas pela não incidência do imposto.

Exigência de ICMS, após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

O demonstrativo de cálculo do crédito a estornar, cópias das notas fiscais, cópias do livro Registro de Entradas, cópias da legislação da ANP e de consultas à internet referentes a este item do lançamento encontram-se no Anexo 1 ao Auto de Infração (fls. 18/54).

Alega a Recorrente que toda celeuma instalada em torno deste aproveitamento de crédito do imposto deu-se em razão da Petrobras, fornecedora do produto denominado “extensor neutro leve 150”, tê-lo classificado na NCM 2710.19.3.1, em razão de inexistir para ele uma classificação própria na TIPI e de que tal produto não é considerado óleo lubrificante, de forma que não se aplicaria a ele a regra de imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

Lado outro, relata a Fiscalização que, conforme Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico - FISPQ, elaborada pela Petrobras (fls. 36), verifica-se que a mercadoria Extensor Neutro Leve Parafínico – Extensor NLP é um óleo lubrificante básico que **“engloba misturas de petróleo compostas**, principalmente, por hidrocarbonetos saturados com cadeia carbônica entre 15 e 50 átomos de carbono e ponto de ebulição entre 371-538°C”.

Ressalta a Fiscalização que também consta no folheto técnico elaborado pelo referido fornecedor (fls. 37), que “O ÓLEO EXTENSOR NLP, também chamado de extensor neutro leve parafínico, é uma mistura de hidrocarbonetos parafínicos com baixos percentuais de hidrocarbonetos aromáticos. Os óleos extensores são provenientes do **fracionamento do petróleo**, sendo fabricados a partir de diferentes tipos de óleos crus” (destacou-se).

Salienta, ainda, o conceito de derivados de petróleo insculpido no art. 6º, inciso III da Lei Federal nº 9.478/97, que os define como “produtos decorrentes da transformação do petróleo”:

Art. 6º. Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

(...)

III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica que o próprio fornecedor fez constar no campo “Informações Complementares” de quase todas as notas fiscais objeto deste item do Auto de Infração (fls. 38/54), a informação de se tratar de uma operação imune ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do art. 155, § 3º da CF/88, em seguida reproduzido, que se refere, entre outros, aos derivados de petróleo.

Art. 155 - (...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País. (Destacou-se).

Registra a Fiscalização que, conforme se observa no demonstrativo de fls. 16, o produto em questão, ao dar entrada no estabelecimento do Sujeito Passivo, foi descrito como “NEUTRO LEVE 150 (PNL 30 RL) OU EXT. N.”.

E que tal produto, nos termos do Regulamento Técnico CNP-1 – Rev. 1, estabelecido pela Resolução CNP nº 6/1987 (fls. 32/33), trata-se de um óleo lubrificante básico. Por sua vez, o Regulamento Técnico ANP nº 4/99, estabelecido pela Portaria ANP nº 129/99 (fls. 34/35), **o conceitua como um óleo lubrificante obtido do refino de determinados tipos de petróleo.**

Esclarece a Fiscalização que, conforme orientação da Secretaria da Receita Federal, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ClassFisMerc.htm>, a correta classificação dos produtos na codificação da NBM/SH, segundo os critérios estabelecidos na Tabela do IPI – TIPI, é de inteira responsabilidade do contribuinte. Caso haja dúvida quanto ao correto enquadramento dos produtos, é facultado ao industrial recorrer àquele órgão para dirimir dúvidas sobre as classificações e descrições. Assim, se o fornecedor da mercadoria, no caso a Petrobras, classificou o produto em questão no código NCM 2710.19.3.1, é correto presumir que esta não teve dúvida em relação a essa classificação ou foi orientado pela Secretaria da Receita Federal.

Destaca a Fiscalização que a NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias), aprovada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 807/08, texto que compreende a interpretação oficial do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias, dispõe da seguinte forma sobre a abrangência da posição 2710:

Capítulo 27

Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais.

Notas.

1.- (...)

2.- A expressão “óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”, empregada no texto da posição 27.10, aplica-se não só aos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, mas também

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos óleos análogos, bem como aos constituídos principalmente por misturas de hidrocarbonetos não saturados nos quais os constituintes não aromáticos predominem, em peso, relativamente aos constituintes aromáticos, seja qual for o processo de obtenção.

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Este Capítulo compreende, de um modo geral, os carvões e outros combustíveis minerais naturais, os óleos de petróleo e de minerais betuminosos e ainda os produtos resultantes da destilação dessas matérias e os produtos semelhantes obtidos por qualquer outro processo. Também compreende as ceras minerais e as substâncias betuminosas naturais. Classificam-se neste Capítulo todos estes produtos, em bruto ou refinados;

(...)

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.

2710.1 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e 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, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos (...)

(Destacou-se).

Argui a Fiscalização que resta nítido que o produto “extensor neutro leve 150” é um lubrificante derivado de petróleo e, como tal, foi corretamente classificado na NCM 2710.19.3.1 pela empresa fornecedora, correspondente aos óleos lubrificantes sem aditivos.

Quanto à aplicação deste óleo, destaca a Fiscalização que, ao contrário do que foi sustentado pela Impugnante, não se afirmou que sua aplicação era igual a de um óleo acabado, pois, conforme se observa na sua Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico – FISPQ, disponível na internet em <http://www.br.com.br/wps/wcm/connect/f04f368043a79dd9bb02bfec2d0136c/fispq-quim-proc-extensor-nlp.pdf?MOD=AJPERES>, ele é utilizado na elaboração de lubrificantes automotivos, marítimos e ferroviários, bem como na fabricação de óleos industriais e graxas lubrificantes.

Diante das informações técnicas trazidas pela Fiscalização e das normas mencionadas, dúvidas não há de que o produto “óleo extensor neutro leve 150” é um óleo lubrificante derivado de petróleo, estando correta a classificação fiscal informada na nota fiscal pela empresa fornecedora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrente alega em sua defesa que no art. 2º, inciso VI da Resolução ANP nº 16, de 18/06/09 consta que o óleo extensor não é um derivado de petróleo.

Tal dispositivo legal dispõe:

Art. 2º Para os fins desta Resolução, adotam-se as seguintes definições:

(...)

VI - óleo extensor: óleo com características similares as dos óleos lubrificantes básicos parafínicos e naftênicos, cuja aplicação é diferente do óleo lubrificante acabado;

Contudo, como bem destaca a Fiscalização, ao contrário do que sustenta a Recorrente, não consta em tal dispositivo que o óleo extensor não seja um derivado de petróleo.

Da mesma forma, a mensagem eletrônica da Petrobras, anexada pela Autuada às fls. 257, não traz qualquer elemento que caracterize o óleo extensor como lubrificante não derivado de petróleo, tendo em vista que tal documento apenas se limita a explicar a diferença entre um óleo extensor e um óleo lubrificante básico, de acordo com os conceitos estabelecidos na citada Resolução ANP nº 16/09.

Na qualidade de um óleo lubrificante derivado de petróleo, determina a CF/88 que este produto não está sujeito à tributação pelo ICMS por ocasião de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde ocorrer o consumo. Examine-se:

Art. 155 - (...)

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

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

(...)

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma toada, como não poderia deixar de ser, caminhou a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º - (...)

§ 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. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Destarte, em razão dos dispositivos legais anteriormente mencionados, torna-se indevido o destaque de ICMS efetuado nas notas fiscais de entrada objeto deste item do lançamento (cópias acostadas às fls. 38/54), sendo indevido o aproveitamento dos créditos do imposto nelas destacados.

É o que se extrai do comando do art. 31, inciso I da Lei nº 6.763/75 e do art. 70, inciso I do RICMS/02, que assim prescrevem:

Lei 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

RICMS/02

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

Tais determinações derivam do disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea "a" da CF/88 que determina:

Art. 155 - (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

Dessa forma, mantidas as exigências de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - (...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso ou consumo (etiquetas e lacres).

Trata este item do lançamento do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento.

Exigência de ICMS, após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de dupla reincidência.

O demonstrativo de cálculo do crédito a estornar, relações de produtos x lacres e cópias do livro Registro de Entradas referentes a este item do lançamento encontram-se no Anexo 2 ao Auto de Infração (fls. 55/105).

Esclarece a Recorrente que os produtos cujos créditos do imposto são estornados neste item do lançamento correspondem a “adesivo” ou “etiquetas de troca de óleo utilizada para registrar a quilometragem em que a troca ocorreu e a previsão para a próxima troca”.

A Recorrente, baseada no fato de que tais produtos são entregues ao consumidor final como parte componente do produto adquirido (óleo lubrificante), ou seja, não são consumidos por ela, mas sim revendidos ou repassados aos consumidores finais, entende que eles compõem o produto final por ela revendido.

Para corroborar o seu entendimento, anexa às fls. 270/273, o relatório gerencial da empresa, denominado “SIM – Sistema Integrado de Materiais”, no qual constam relacionadas as referidas etiquetas dentre as embalagens que compõem os produtos acabados, assim como anexa, às fls. 266/268, fotografias das referidas etiquetas inseridas dentro da caixa dos produtos acabados.

A Fiscalização, por sua vez, sustenta que nos termos do disposto no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, somente se incluem nas embalagens aqueles elementos que a compõem, a protejam ou lhe assegurem a resistência, cabendo frisar ainda que, para efeitos tributários, considera-se embalagem o produto utilizado para o acondicionamento de mercadoria que será destinada à comercialização, alterando sua apresentação ao público consumidor.

E que a alínea “b” do referido dispositivo legal define que são compreendidos entre os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Prossegue a Fiscalização sustentando que a Instrução Normativa SLT nº 01/86, por sua vez, considera produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, ou que seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

E que o inciso I da mencionada IN SLT nº 01/86 conceitua consumo imediato como sendo aquele consumo direto, de produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha principal 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.

Destaca a Fiscalização que o inciso II da citada instrução explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. Acrescenta, ainda, que se considera consumido integralmente, 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.

Conclui a Fiscalização que, analisando os conceitos legais acima e os esclarecimentos e fatos trazidos aos autos pela Recorrente, facilmente verifica-se que as etiquetas em questão não se encaixam em nenhum deles, ou seja, não se prestam ao acondicionamento da mercadoria vendida (óleo lubrificante), não trazem qualquer informação a respeito do produto e tampouco fazem parte de sua composição na qualidade de elemento indispensável.

Ao contrário, tais etiquetas prestam-se tão somente ao uso exclusivo do consumidor final para anotações de informações relativas ao controle da troca de lubrificante de seu veículo, representando simplesmente um item de conveniência fornecido aos clientes, que podem, inclusive, dispensá-lo no ato da compra.

Sustenta a Fiscalização que resta claro que tais etiquetas caracterizam-se como material de uso e consumo e não material de embalagem ou produto intermediário.

No tocante aos lacres, alega a Fiscalização que o raciocínio acima reproduzido a eles se aplica. E que, de acordo com afirmação da própria Recorrente, os lacres cujos créditos foram estornados destinam-se a vedar os containers empregados

no transporte das mercadorias por ela comercializadas, como forma de garantir a inviolabilidade dos referidos recipientes.

Conclui a Fiscalização que, nos termos da legislação tributária, os referidos lacres não podem ser considerados embalagem, inclusive, porque o próprio container não o é, visto que se destina apenas ao transporte e é reutilizado, conforme admite a Impugnante na mensagem eletrônica anexada às fls. 05.

E que, uma vez caracterizados como materiais de uso e consumo, o aproveitamento de crédito do imposto a eles relativo encontra-se vedado por força do disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Verifica-se que todos os pontos defendidos pela Recorrente não são capazes de desconstituir as exigências fiscais deste item do lançamento.

O aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 que assim determina:

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Já o RICMS/02 cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS no art. 66, assim determinando:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

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

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(Destacou-se).

Portanto, o Regulamento do ICMS define mais estreitamente qual é o material de embalagem que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é a embalagem adquirida para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização, o que não é o caso dos produtos cujos créditos foram estornados (“etiquetas de troca de óleo” e “lacs utilizados em containers”).

Assim, não é possível acolher a tese defendida pela Recorrente de que as referidas etiquetas e os lacs estariam enquadrados nos ditames do art. 66 do RICMS/02.

Destarte, se é certo que as etiquetas prestam-se a trazer alguma funcionalidade ao cliente, também é certo que estas não alteram a apresentação da mercadoria pela sua colocação, tampouco a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Assim, as etiquetas e os lacs não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização, e, portanto, não integram as mercadorias comercializadas nos termos das definições apresentadas pelas normas estaduais que disciplinam a matéria.

Dessa forma, o tratamento tributário dispensado a tais produtos é distinto do conceito de embalagem presente no Regulamento do ICMS, sendo assim classificadas como material de uso e consumo e, como tal, não têm autorizado o aproveitamento do crédito por limitação temporal prevista na LC nº 87/96.

Repita-se, pela importância, que os produtos cujos créditos foram estornados não têm a função de embalar os produtos comercializados pelo estabelecimento, como também não se enquadram no conceito de embalagem por não haver uma vinculação principal ao acondicionamento (visando compor, proteger e assegurar resistência) das mercadorias comercializadas.

Destaca-se, também, que as mercadorias objeto do estorno dos créditos do imposto não podem ser classificadas como produto intermediário, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86, como bem sustentado pela Fiscalização.

Não obstante a vedação legal ao aproveitamento de créditos de imposto relativos materiais de uso e consumo, verifica-se que, no período autuado, a Recorrente promoveu saída tributada (CFOP 5949 - *Outra saída de mercadoria ou prestação de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço não especificado. Classificam-se neste código as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores), de etiquetas objeto do estorno nos presentes autos.

Confira-se a relação das saídas de etiquetas de troca de óleo promovidas pela Recorrente no período de janeiro a julho de 2009, de acordo com seus arquivos eletrônicos:

SAÍDAS DE ETIQUETAS DE TROCA DE ÓLEO - EXERCÍCIO 2009																
Contribuinte:		PETRONAS LUBRIFICANTES BRASIL S.A														
IE: 186065463.00-81		CNPJ: 03.613.421/0001-86														
NF Nº	Mod.	Serie	CNPJ Destinatário	UF	Data Emissão	Item	Cód. Produto	Descrição do Produto	Un.	Quant.	Valor Prod	Valor BC	Aliq.	ICMS	CFOP	Descrição da Natureza da Operação na Nfe
591472	01	1	0000000000000000	EX	22/01/2009	003	1410139700	ETIQ TR OLEO VS	UN	400	14,40	0,00	0%	0,00	7949	-
591472	01	1	0000000000000000	EX	22/01/2009	004	1410139722	ETIQ TR OLEO URANIA	UN	250	9,00	0,00	0%	0,00	7949	-
604916	01	1	03613421000186	MG	31/03/2009	001	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	-
604916	01	1	03613421000186	MG	31/03/2009	002	1410139700	ETIQ TR OLEO VS	UN	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	-
004952	55	1	03613421000186	MG	28/04/2009	001	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	Consumo Próprio
012269	55	1	03613421000186	MG	29/05/2009	001	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	30.000	1.500,00	1.500,00	18%	270,00	5949	Consumo Próprio
016627	55	1	0000000000000000	EX	19/06/2009	001	1410139700	ETIQ TR OLEO VS	UN	400	16,00	0,00	0%	0,00	7949	Remessa/Envio de Material Publicitário
016627	55	1	0000000000000000	EX	19/06/2009	002	1410139722	ETIQ TR OLEO URANIA	UN	250	10,00	0,00	0%	0,00	7949	Remessa/Envio de Material Publicitário
016627	55	1	0000000000000000	EX	19/06/2009	003	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	200	8,00	0,00	0%	0,00	7949	Remessa/Envio de Material Publicitário
018075	55	1	03613421000186	MG	25/06/2009	001	1410139722	ETIQ TR OLEO URANIA	UN	2.000	100,00	100,00	18%	18,00	5949	Consumo Próprio
018075	55	1	03613421000186	MG	25/06/2009	002	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	Consumo Próprio
018075	55	1	03613421000186	MG	25/06/2009	003	1410139700	ETIQ TR OLEO VS	UN	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	Consumo Próprio
020337	55	1	03613421000186	MG	02/07/2009	001	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	Consumo Próprio
020337	55	1	03613421000186	MG	02/07/2009	002	1410139700	ETIQ TR OLEO VS	UN	15.000	750,00	750,00	18%	135,00	5949	Consumo Próprio
025045	55	1	03613421000186	MG	22/07/2009	002	1410139699	ETIQ TR OLEO SEL	PC	15.000	600,00	690,00	18%	124,20	5949	Consumo Próprio

Constata-se, também, que as saídas das etiquetas sem tributação referem-se ao envio de material publicitário para os destinatários, o que corrobora a acusação fiscal de que tais materiais são de uso e consumo do estabelecimento, porque elas, nessa condição de brindes, servem apenas para reforçar a marca e aumentar as vendas.

Assim, considerando que nas saídas tributadas de material de uso e consumo, há autorização na legislação tributária mineira para que o contribuinte possa escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, **por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover**, conforme se depreende do disposto no art. 70, inciso III e § 2 do RICMS/02, em seguida reproduzido. A Câmara “a quo” decidiu pela concessão do crédito do imposto, na recomposição da conta gráfica, relativo às etiquetas cujas saídas ocorreram acobertadas por nota fiscal contendo destaque do imposto, no mês em que as saídas ocorreram.

CAPÍTULO III

Da Vedação do Crédito

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;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, **se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e**

abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

(Destacou-se).

Dessa forma mantida a decisão recorrida, que considerou parcialmente procedente as exigências de ICMS e multa de revalidação.

Quanto a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, não há qualquer reparo a fazer, pois o aproveitamento indevido de crédito de material de uso e consumo restou plenamente caracterizado.

Falta de recolhimento de ICMS resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual em relação às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso ou consumo ou ao ativo imobilizado.

Quanto à exigência de diferença de alíquota nas aquisições de material de uso e consumo e de bem do ativo imobilizado em operações interestaduais, os quais são objeto de estorno de créditos do imposto nos presentes autos, destaca-se que o procedimento está respaldado pelo art. 6º, inciso II c/c o art. 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

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 imobilizado;

(...)

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

(...)

§ 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.

Conforme já explicitado, restou demonstrado nos autos a classificação dos materiais/bem cujos créditos foram estornados (itens 02 e 03) como materiais de uso e consumo ou ativo imobilizado.

Assim, mantidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Conforme já mencionado, a Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em seguida reproduzidos, uma vez constatada a dupla reincidência da Recorrente na prática da mesma infração.

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.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o **agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento)**, nas subsequentes. (Destacou-se).

De acordo com os extratos do SICAF/SEF/MG acostadas às fls. 143/145 e 330/332, a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

- autuação anterior: PTA AI nº 01.000156003-50 (crédito tributário quitado em 13/07/07);
- autuação anterior: PTA AI nº 01.000156643-82 (crédito tributário quitado em 13/12/07);
- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;
- conclusão: Contribuinte reincidente a partir de 13/07/07 (1ª reincidência) e 13/12/07 (2ª reincidência), nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75.

No presente caso, corretamente foi exigida a majoração da multa isolada em 100% (cem por cento) durante todo o período autuado (janeiro a agosto de 2009).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que lhe dava provimento, nos termos do voto vencido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Guimarães da Fonseca e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis, Fernando Luiz Saldanha e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 16 de outubro de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Revisora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

GRT

CC/MG