

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.002/15/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000270009-30  
Impugnação: 40.010138191-35  
Impugnante: Petronas Lubrificantes Brasil S.A  
IE: 186065463.00-81  
Proc. S. Passivo: Gustavo Guimarães da Fonseca/Outro(s)  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**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 (etiquetas), 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 citado diploma legal. Infração caracterizada de acordo com o art. 70, inciso III do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**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 ao uso e consumo. 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.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação trata das seguintes irregularidades, verificadas no período de junho de 2010 a dezembro de 2014:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso ou consumo do estabelecimento;

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, sendo esta, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), para as infrações ocorridas até 13/07/12 e em 50% (cinquenta por cento) para as infrações ocorridas no período de 14/07/12 a 28/02/13, tendo em vista os Autos de Infração nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01.000156003.50 e 01.000156643.82, quitados, respectivamente, em 13/07/07 e 29/02/08, que contêm penalidades de idêntica tipificação.

2 - 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.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em anexo ao Auto de Infração, consta: Anexo 1 – Demonstrativo de cálculo do crédito de ICMS a estornar referente às aquisições de material de uso e consumo, cópias dos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas - DANFES das NFE relacionadas e cópias de páginas do livro de registro de entradas (2010 a 2014); Anexo 2 – Demonstrativo de cálculo do ICMS/Diferencial de alíquota devido por aquisições interestaduais de material de uso ou consumo; e Anexo 3 – cópias de telas de consulta ao sistema “SICAF”, relação das notas fiscais que ensejaram a reincidência de multa isolada, demonstrativo de cálculo do crédito tributário, penalidades e reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 194/200 e requer a sua procedência.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 244/327, acatou parcialmente a argumentação da Defesa e reformulou o crédito tributário às fls. 257/265.

Aberta vista, a Autuada, que ratifica a sua Impugnação às fls. 269/270.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 272/273 e reitera posicionamento pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação trata das seguintes irregularidades, no período de junho de 2010 a dezembro de 2014:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso ou consumo do estabelecimento;

2 - 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 o melhor deslinde da questão, as irregularidades serão abordadas a seguir de forma individual.

#### **1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de material de uso ou consumo (etiquetas).**

Trata-se de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisição de materiais (etiquetas), caracterizados como de uso e consumo do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os demonstrativos e documentos referentes a este item do lançamento encontram-se às fls. 19/186.

Esclarece a Autuada que o produto cujo crédito do imposto foi estornado, corresponde 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”.

Ela utilizou como argumento, que o produto é entregue ao consumidor final como parte componente do produto adquirido (óleo lubrificante), ou seja, não é consumido por ela, mas sim revendido ou repassado aos consumidores finais, portanto, entende que ele compõe o produto final por ela revendido.

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

Entretanto, não lhe assiste razão.

Nos termos do disposto no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, somente são consideradas 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.

Destaca-se 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.

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.

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.

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.

Pela análise dos conceitos legais retrocitados, e com os esclarecimentos e fotos apresentados nos autos pela Autuada, 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.

Portanto, tais etiquetas caracterizam-se como material de uso e consumo e não material de embalagem ou produto intermediário.

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, *in verbis*:

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;

O RICMS/02 disciplina a 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:

(...)

**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;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Assim, não é possível acolher a tese defendida pela Autuada de que as referidas etiquetas estariam enquadradas nos ditames do art. 66, inciso IV 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 não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização, 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 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.

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 a materiais de uso e consumo, verifica-se que, no período autuado, a Impugnante promoveu saída tributada (CFOP 5949 - *Outra saída de mercadoria ou prestação de 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.

Contudo, após os esclarecimentos e documentação carreados aos autos quando da impugnação, a Fiscalização adequou as operações que ocorreram no referido contexto e promoveu a consequente reformulação do crédito tributário, mantendo o crédito em tais situações, conforme demonstrativo de fls.253/260.

Nesse caso, 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 § 2º do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as saídas tributadas de material de uso e consumo constantes nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 253/256 configuram a hipótese prevista no art. 70, inciso III e § 2º do RICMS/02, reproduzido a seguir, que autoriza o contribuinte a escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover, *in verbis*:

### 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.** (Grifou-se).

Dessa forma, em observância a este dispositivo, promoveu-se a concessão do crédito do imposto relativo a essas saídas tributadas de etiquetas, no mês em que elas ocorreram, ou no mês imediatamente subsequente, caso no próprio mês não tenha ocorrido entradas objeto dessa autuação.

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.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 257/265.

Ressalta-se, que a Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 foi majorada, com fulcro no art. 53, § 6º e 7º da citada lei, reproduzidos a seguir, uma vez constatada a reincidência da Autuada 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 subseqüentes. (Destacou-se).

De acordo com os extratos do SICAF/SEF/MG e demonstrativos acostados aos autos no Anexo 3 (fls. 177/186), a reincidência restou plenamente caracterizada.

**2) 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.**

Destaca-se, que essas operações são objeto de estorno de créditos do imposto nos presentes autos. O procedimento está respaldado pelo art. 6º, inciso II c/c o art. 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 cujos créditos foram estornados como materiais de uso e consumo, são etiquetas que prestam-se tão somente ao uso exclusivo do consumidor final para anotações de informações relativas ao controle da troca de lubrificante de seu veículo.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 257/265.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 257/265. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Freitas (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 15 de outubro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**