

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.070/08/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000156755-03  
Impugnação: 40.010122201-83  
Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda.  
IE: 062009367.00-94  
Proc. S. Passivo: Cristiano Augusto Ganz Viotti de Azevedo/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 66, inciso II e 70, inciso III, Parte Geral dos RICMS/96 e RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante nos termos das reformulações procedidas pelo Fisco.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, pelas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo no estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 2º, inciso II; 43, § 1º; 44, inciso XII; Parte Geral do RICMS/96 e artigos 2º, inciso II; 42, § 1º; 43, inciso XII; Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Acolhimento parcial das razões da Impugnante nos termos das reformulações procedidas pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2006, face à constatação das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75;

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 179 a 206, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 379 a 393.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, o Fisco acatou parcialmente as razões da defesa e promoveu a retificação do crédito tributário, conforme demonstrativo de fls. 391 a 392 e 395 a 428, fato que redundou em novas manifestações da Impugnante e do Fisco às fls. 435 a 446 e 468 a 485, respectivamente.

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Preliminarmente, pretende a Impugnante a realização de perícia técnica no sentido de demonstrar a imprescindibilidade dos produtos objetos desta ação fiscal.

“Permissa venia”, não há que se falar em perícia no caso vertente porque, de fato, não resta dúvida de que tais produtos são imprescindíveis ao mister da atividade da Impugnante, sendo no entanto relevante aduzir que a questão dos autos precisa ser vista a teor da Instrução Normativa 01/86 no sentido de autorizar ou não o creditamento em casos tais, pois, como informado, não é a essencialidade do produto que norteia ao creditamento, mas sim, a sua utilização dentro dos ditames da citada instrução.

Assim, irrelevante a perícia no caso vertente.

#### **Do Mérito**

##### **Da Arguição de Decadência:**

A Impugnante arguiu a decadência do crédito tributário relativos a todos os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 2002, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Porém, na hipótese dos autos em exame, a decadência deve ser regida pelo art. 173 do CTN, onde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2003, findando-se em 31/12/2007.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 20/11/2007 e que a Impugnante foi intimada em 06/12/2007 (*intimação pessoal – fl. 04*), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

##### **1) Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Materiais de Uso e Consumo**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2006, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Os critérios utilizados para definição das mercadorias/produtos a serem objetos de estorno de crédito do imposto, assentaram-se na descrição do material e sua real aplicação, de acordo com informações prestadas pela própria Autuada (*fls. 53/55*).

Os produtos objeto da presente autuação são os seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- utilizados na limpeza de garrafas: Soda Cáustica, aditivos líquidos ácidos (Divo ultra, Divo Ultra granel, Divo 2000, Divo 660 - BB60 Kg.) e aditivos de enxágüe (Divo LevB92, Divo AIVB93);

- utilizado na Limpeza de Pisos: Detergente líquido alcalino SU 169;

- utilizados na sanitização interna e externa dos equipamentos de envase e xaroparia: Sabão de sanitização Divovap LCC, Kalyclean C230 e os Detergentes Easyfoam VF-32, Divosan-DB, Divosan forte, Quimistrol SU 727 e Taski Clonet BO 20 LT;

- utilizados para lubrificação de esteiras: Dicolube-CT, Dicolube BLP, Dicolube D-64, Lubrificante a seco Tech 4 COD 2886

Assim, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco se restringiu aos produtos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais (sabão, soda, detergentes e aditivos) e de lubrificantes de esteiras transportadoras.

Os produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no artigo 66, § 1º, item 2.2, do RICMS/96 c/c art. 66, V, “b”, do RICMS/02 e na Instrução Normativa 01/86.

Segundo esses dispositivos, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como 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.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Pela própria natureza dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 128/2000, abaixo reproduzida:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000**

#### **EXPOSIÇÃO:**

A CONSULENTE, DO RAMO DE LATICÍNIO, INFORMA QUE TEM POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO DE DOCES, RAÇÃO PARA ANIMAIS, EMBALAGEM PARA USO PRÓPRIO, COMERCIALIZAÇÃO DE MATERIAIS E FERRAMENTAS PARA AGRICULTURA E PECUÁRIA, PRODUTOS VETERINÁRIOS, FERTILIZANTES, SEMENTES E ADUBOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

AFIRMA, AO FINAL DE SUA EXPOSIÇÃO, QUE TEM APROVEITADO CRÉDITOS REFERENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA HIGIENIZAÇÃO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO.

ISSO POSTO,

### CONSULTA:

(...)

**3 - O ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO UTILIZADO NA LINHA DE PRODUÇÃO DA CONSULENTE GERA DIREITO A CRÉDITO?**

### RESPOSTA:

1, 2 E 3 - O SUBITEM 2.2, § 1º, ART. 66, PARTE GERAL DO RICMS/96 ESTABELECE QUE SÃO COMPREENDIDOS ENTRE AS MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AQUELES QUE SEJAM CONSUMIDOS OU QUE INTEGREM O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL A SUA COMPOSIÇÃO.

O DISPOSITIVO APONTA CLARAMENTE PARA AQUELES MATERIAIS QUE SÃO IMPRESCINDÍVEIS À FABRICAÇÃO DE UM PRODUTO NOVO, OU SEJA, AQUELES CUJA PRESENÇA OU PARTICIPAÇÃO NA OBTENÇÃO DESSE PRODUTO PODERÁ SER COMPROVADA.

NÃO É O CASO DE PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NA LIMPEZA, HIGIENIZAÇÃO OU ESTERILIZAÇÃO DE VASILHAMES, EQUIPAMENTOS OU INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

ASSIM, O ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE TAIS PRODUTOS, QUE SÃO DE USO E CONSUMO PELO QUE SE DEDUZ DA EXPOSIÇÃO, NÃO IMPLICA CRÉDITOS NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DA CONSULENTE...”.

Em sua manifestação, o Fisco menciona decisões do TJ/MG sobre matéria idêntica a ora em apreço, com o mesmo entendimento exposto neste parecer, conforme trecho abaixo reproduzido:

“A DECISÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL 20.184/4 DE 22/08/1991, JÁ AQUELA ÉPOCA À LUZ DA VIGÊNCIA DE OUTRO REGULAMENTO, TEVE PARECER CONTRÁRIO DO RELATOR E DO PRIMEIRO VOGAL, QUE PRONUNCIARAM:

“EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMUTATIVIDADE.

(...)

A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.

TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA, NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME.”

COMUNGANDO COM OS PRONUNCIAMENTOS TRANSCRITOS ACIMA, EM DECISÃO MAIS RECENTE, O MESMO TRIBUNAL, DECIDIU NO PROCESSO 1.0433.98.000323-3/001(1), ACÓRDÃO DE 14/10/2004, PELA INADMISSÃO DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS COM A AQUISIÇÃO DE **SODA CÁUSTICA, SABÕES, DETERGENTES E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NA LUBRIFICAÇÃO DE MÁQUINAS, BEM COMO NA LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS, UTILIZADOS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE DE REFRIGERANTES**, POSTULANDO QUE OS PRODUTOS SÃO UTILIZADOS EM FASES PREPARATÓRIAS DO PROCESSO PRODUTIVO, LINHA MARGINAL E INDEPENDENTE, SEM NENHUMA APLICAÇÃO NO PROCESSO CENTRAL DE PRODUÇÃO.

DESTARTE É IRRELEVANTE A IMPORTÂNCIA DOS PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO, POIS, “O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE”, AFIRMA O DESEMBARGADOR SCHALCHER VENTURA, EM VOTO PROFERIDO NO ACÓRDÃO ABAIXO TRANSCRITO, PROFERIDO NA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, QUE TÃO-BEM SE APLICA AO CASO.

(...)

O SR. PRESIDENTE (DES. SCHALCHER VENTURA):

“MEU VOTO É O SEGUINTE:

(...)

PRETENDE A EXECUTADA, ORA APELADA, INCLUIR OS PRODUTOS, ADQUIRIDOS PARA UTILIZAÇÃO NA DESINFECÇÃO DE VASILHAME E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS, NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ALEGANDO QUE A **SODA CÁUSTICA**, OS SABÕES, DETERGENTES E LUBRIFICANTES DE ESTEIRA SÃO MATERIAIS INDISPENSÁVEIS AO CICLO DE PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS QUE COMERCIALIZA (NA ESPÉCIE, REPRESENTADAS POR REFRIGERANTES), EM CONTRAPOSIÇÃO AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL, QUE ENQUADROU TAIS PRODUTOS ENTRE OS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, NÃO INTEGRANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

**LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO, LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, CONSTITUEM FASES PREPARATÓRIAS DO PROCESSO PRODUTIVO. OS PRODUTOS ALI UTILIZADOS NÃO TÊM APLICAÇÃO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS PARTICIPAM DO PROCESSO INDUSTRIAL EM LINHAS MARGINAIS E INDEPENDENTES DAQUELE. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO NOS LEVARIA A AMPLIAR INDEFINIDAMENTE O LEQUE DE "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS", PARA EFEITO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS, ADOTANDO, COMO TAL, TODO E QUALQUER MATERIAL NECESSÁRIO AO FUNCIONAMENTO DA INDÚSTRIA E UTILIZADO NAS DIVERSAS FASES**

**PRECEDENTES AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO INTEGRANTE DO PRODUTO FINAL, OU MESMO CONSUMIDO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO.(GRIFO NOSSO)**

SOBRE A MATÉRIA, HÁ VÁRIOS PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS: AC 69.277-2, REL. DES. MURILO PEREIRA, J. 01.08.96; AC 70.703-4, REL. DES. FERNANDES FILHO, J.19.08.97; AC 55027-9, REL DES. CORRÊA DE MARINS, J. 20.06.96.

(...)

TODAVIA, O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE E ESTA SÓ PODE TER MODIFICAÇÃO EM OUTRO PODER DA REPÚBLICA...”

NOTA-SE QUE A DECISÃO FOI EXARADA EM UM MOMENTO QUE A DISCUSSÃO SOBRE A QUESTÃO JÁ SE ENCONTRAVA BASTANTE SEDIMENTADA, TANTO QUE MENCIONA EXPRESSAMENTE VÁRIOS PRECEDENTES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS”.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, III, do RICMS/MG, dispositivo que veda a apropriação de créditos relativos a materiais de uso e consumo.

Ressalte-se que o Fisco, após análise da impugnação apresentada, acatou parcialmente as razões da Impugnante e excluiu as exigências fiscais relativas ao produto “*Hipoclorito de Sódio*”, conforme planilha acostada às fls. 394/424 e demonstrativo de fl. 425.

## **2) Falta de recolhimento da diferença de alíquota:**

Foi exigido o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual relativo às aquisições interestaduais dos produtos analisados no item anterior.

Restando demonstrado que esses produtos se caracterizam como materiais de uso e consumo, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota, nos termos do art. 5º, § 1º, “6”, da Lei 6.763/75, *in verbis*:

**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:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Resta acrescentar que em função da exclusão das exigências fiscais relativas ao produto “*Hipoclorito de Sódio*” promovida pelo Fisco, a parcela do crédito tributário

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

relativa à diferença de alíquota também sofreu modificação (*redução*), cujo valor remanescente encontra-se demonstrado à fl. 425.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação de fls. 391/392 e 395/428. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Davi Aires Leste e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 20 de agosto de 2008.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

ACR/EJ