

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.996/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163264-48  
Impugnação: 40.010126431-73  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.03-89  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ BEM ALHEIO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrentes de aquisição de materiais destinados a uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 70, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, para excluir as exigências fiscais relativas a óleo diesel e aos produtos utilizados na limpeza e assepsia de garrafas.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ ATIVO PERMANENTE.** Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS referente às aquisições interestaduais de materiais destinados a uso e consumo e de bens para o ativo permanente. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. Excluídas as exigências relativas aos produtos cujo crédito deve ser admitido.

Acatamento de parte das exigências pela Impugnante e reformulação do crédito tributário pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca do recolhimento a menor ou da falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, em face das seguintes imputações fiscais:

- aproveitamento de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativo a aquisição de material de uso e/ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento;

- falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições de bens para o ativo permanente, e material de uso e/ou consumo.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.147/1.180, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- consumou-se decadência parcial (relativo ao ano de 2004), em razão do disposto no Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º;

- reconhece e recolhe o ICMS relativo à apropriação de crédito e ao diferencial de alíquota nas aquisições de material de marketing ocorrida no mês de dezembro de 2004;

- a Fiscalização tem lavrado diversos Autos de Infração contra si, havendo superposição de períodos e, por consequência, cobrança em duplicidade, havendo que se decotar as cobranças que já ocorreram em outros procedimentos administrativos;

- informou à fiscalização a destinação de todos os bens de uso e consumo dos quais utilizou-se do crédito do ICMS, comprovando, inclusive, que são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo, pois são verdadeiros insumos, que além de exigidos pelos padrões industriais de qualidade, são necessários à manutenção dos padrões internacionais de consumo, à boa imagem do produto, ao cumprimento da legislação de proteção ao consumidor e à adequação à legislação ambiental;

- os produtos usados no tratamento de restos industriais têm sua cota de integração ao processo industrial, pois, sem tratar os restos, o ciclo produtivo não se fecha e a indústria, simplesmente, entre em colapso;

- todos os insumos cujos créditos foram glosados agregam valor ao produto final, integram o custo deste, integrando tal custo a base de cálculo do ICMS;

- a vedação ao crédito expressa no art. 70 do atual Regulamento do ICMS, não é aplicável a todo o período fiscalizado, valendo dizer, no particular, que o Auto de Infração enseja nulidade parcial, pois não se fez constar a previsão legal da imputação no que pertine aos fatos geradores ocorridos entre 2001 e 2002;

- o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS espanca a tentativa da Fiscalização, mas, ainda que assim não fosse, o que se admite por argumentar, certo é que os produtos glosados preenchem os requisitos legais;

- diferentemente do que pensam os autores do lançamento atacado, produzir algo hoje, numa indústria, significa envidar esforço humano, usar tecnologia com segurança, cumprir normas ambientais, técnicas, sanitárias e civis, além de coordenar setores de produção paralelos, mas interligados, e gerenciar segmentos produtivos subordinados e subseqüentes, para, ao final, obter um produto de qualidade;

- todos os produtos em relação aos quais foram glosados os créditos de ICMS são consumidos em seu processo industrial, sendo indispensáveis à obtenção do produto final e ao atendimento das normas técnicas e jurídicas a que se submete a atividade industrial;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a própria Instrução Normativa nº 86 estabelece o conceito, contra o qual querem agora os Srs. Fiscais se rebelar;
- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário e resposta de consulta pela Receita Federal, bem como destaca respostas dadas em perícia realizada no âmbito de processo judicial;
- as acusações e exigências ofendem ao princípio da não cumulatividade, consagrado e detalhado nas normas constitucionais já mencionadas;
- sempre considerou, além de respostas à consultas, as decisões do órgão coletivo de jurisdição administrativa, além das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas a respeito do assunto, o que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, "ex vi" do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional;
- o próprio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem cuidando de extirpar tais exigências da Fiscalização e permitir o crédito de diversos produtos, vários deles mencionados no Auto de Infração ora impugnado;
- não se vislumbra no Anexo I ao Auto de Infração a descrição de qualquer material que seja ou possa ser considerado alheio às suas atividades;
- deverá a Fazenda Estadual comprovar o que diz, destacando, inclusive, quais seriam os materiais alheios e o motivo pelo qual foram assim considerados;
- discute o valor das multas aplicadas destacando o objetivo confiscatório na aplicação de multas tão exorbitantes;
- a sanção imposta pelo órgão autuante e mantida pela Seção Julgadora não reflete a justa penalidade para a suposta infração, não restando qualquer dúvida que o agente fiscalizador equivocou-se na indicação dos valores, considerando a exorbitância da multa imposta;
- discute também a utilização da Taxa Selic e a incidência de juros sobre as multas.

Ao final, pede seja provida sua impugnação e a realização de perícia formulando quesitos e indicando assistente técnico.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 1.319/1.336, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- quanto a decadência deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional sob a égide da qual o crédito tributário foi regularmente constituído através da lavratura do Auto de Infração;
- inexistente superposição de períodos ou cobrança em duplicidade, pois o processo citado como exemplo, pertence a outro estabelecimento da Autuada;
- como bem disse a Autuada, o critério utilizado para definição dos produtos objetos do estorno, assentou-se na descrição da matéria e sua real aplicação, de acordo com informações prestadas por ela e visita técnica realizada ao seu estabelecimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Autuada, por não se enquadrarem na definição da legislação tributária;
- cita as respostas dadas pela SUTRI às Consultas de Contribuintes n° 128/00 e 038/10 bem como acórdãos do TJ/MG sobre a mesma matéria;
- o estorno dos créditos de materiais de uso e consumo está fundamentado no art. 70, inciso III do RICMS/MG, vigente no RICMS/02, a partir do ano de 2002, mas não estão sendo estornados créditos anteriores a 2002, conforme equivocadamente afirma a Autuada;
- as disposições do art. 66 incisos V do RICMS/02 se referem a autorização de utilização de créditos de matéria prima e materiais intermediários e os produtos ora estornados não se enquadram nessas definições;
- o texto constitucional atribuiu a lei complementar a função de disciplinar o regime de compensação do imposto, ou seja, não cumulatividade, tendo sido editada a Lei Complementar n.º 87/96 a qual estabelece que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo a partir de 1º de janeiro de 2011;
- as referências da Autuada sobre estorno de créditos de conhecimento de transporte são equivocadas, pois não foi feito tal estorno;
- os Acórdãos n.ºs 17.492/2, 18.933/1ª, 19.088/1, 3456/CE e 3407/CE de estabelecimentos diversos da Autuada apresentam itens comuns ao presente auto e o entendimento consoante ao do Fisco;
- o que foi classificado como bens alheios a atividade do estabelecimento são bens como mesas, cadeiras, aparelhos de TV, entre outros, adquiridos com a finalidade de serem utilizados nos pontos de venda como marketing;
- a Autuada reconheceu e pagou itens classificados e estornados, pelo Fisco, como bens alheios a atividade, utilizados para merchandising, pelo que os respectivos valores foram excluídos;
- cita o art. 20, § 1º da Lei Complementar n° 87/96 para concluir que o bem será considerado alheio à atividade do estabelecimento quando não fizer parte de sua atividade-fim;
- as mesas, cadeiras e outros bens, utilizados em bares, restaurantes e lanchonetes com o objetivo de fomentar vendas além da publicidade realizada, é atividade-meio que não faz parte da atividade principal de fabricação de bebidas;
- não basta o destaque do imposto na nota fiscal para que seja legítimo o exercício do princípio constitucional da não cumulatividade;
- cita o art. 31 da Lei n.º 6.763/75 e os arts. 70 e 71 do RICMS/02 para concluir ser vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado em documentos fiscais de aquisição de mercadorias que não são empregadas na atividade principal da empresa, ou seja, no caso da autuada, fabricação de refrigerantes;
- cita também a Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto a cobrança do diferencial de alíquota, foi exigido a diferença entre a alíquota interna e a interestadual relativo às aquisições interestaduais dos produtos analisados no auto e alguns itens que embora a própria Autuada classificasse como material de uso e consumo e/ou ativo permanente não recolheu o diferencial;

- restando demonstrado que esses produtos caracterizam como materiais de uso e consumo e/ou ativo, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota, nos termos dos arts. 6º, inciso II e 13, § 1º da Lei n.º 6.763/75;

- as multas e juros aplicados estão de acordo com a legislação mineira;

- não prevalece a arguição do caráter confiscatório das multas aplicadas já que as penalidades exigidas nos autos são as cabíveis para as infringências cometidas conforme preceitua a Lei n.º 6.763/75;

- não deve ser acatado o pedido de perícia técnica por ser meramente protelatório.

Ao final, pede o indeferimento da prova pericial e a procedência parcial do lançamento nos termos da alteração do crédito tributário que também considerou o pagamento parcial realizado pelo Sujeito Passivo.

Aberta vista à Impugnante da reformulação do crédito tributário está reitera, à fl. 1.382, seus argumentos de defesa.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.388/1.401, opina pela rejeição da preliminar de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento do pedido de realização da prova pericial. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para remanescer o crédito tributário retratado no DCMM às fls. 1.377, após reconhecimento parcial do débito por parte do Sujeito Passivo (fls. 1.281 e 1.315/1.316) e da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.337/1.375 e Resumo do Crédito Tributário de fls. 1.376

### **Da Instrução Processual**

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em exara despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento da intimação, apresente: 1) fluxograma de seu processo produtivo no estabelecimento autuado; 2) planilha contendo as seguintes informações para cada um dos produtos listados nas planilhas de fls. 1337/1375, a exceção dos produtos relacionados a "merchandising"; 2.1) local de utilização do produto relacionando-o com o fluxograma de produção; 2.2) função do produto no processo produtivo; 2.3) se o produto cujo crédito foi objeto de estorno é integral e imediatamente consumido na linha de produção, demonstrando em qual ponto do fluxograma isto acontece; 2.4) se o produto é utilizado para tratamento de água, esterilização e desinfecção das instalações, equipamentos e embalagens; 2.5) caso o produto seja utilizado no tratamento de água, esclarecer se a água tratada está inserida no processo produtivo especificando a sua função ou refere-se a questões ambientais (tratamento de efluentes); 2.6) se o produto já foi objeto de estorno em outra oportunidade, tendo sido considerado passível de creditamento por decisão administrativa. Em seguida, vista ao Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em cumprimento ao despacho da Câmara a Impugnante retorna aos autos às fls. 1.409/1.414 apresentando a planilha com as informações sobre o fluxo do processo produtivo e sobre os produtos listadas nas planilhas de fls. 1.337/1.375.

O Fisco comparece novamente aos autos apenas para afirmar que as planilhas trazidas em atendimento ao despacho interlocutório são as mesmas constante no Anexo 4 do PTA (fl. 49/50), oportunidade em que reitera os fundamentos contidos na manifestação fiscal de fls. 1.319 a 1.336.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.421/1.426 retifica seu entendimento anterior opinando pela procedência parcial do lançamento para cancelar as seguintes exigências:

- 1) do estorno de crédito e diferencial de alíquotas relativas às aquisições interestaduais, em decorrência da decadência;
- 2) relativas às aquisições internas dos produtos aditivos para soda cáustica, ácido clorídrico, sanitizantes, soda cáustica, detergentes e outros produtos de mesma natureza;
- 3) da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI, art. 55 da Lei nº 6.763/75, em decorrência da cumulatividade com a Multa de Revalidação.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca do recolhimento a menor ou da falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, em face das seguintes imputações fiscais:

- aproveitamento de créditos de ICMS, mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativo a aquisição de material de uso e/ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento;
- falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições de bens para o ativo permanente, e material de uso e/ou consumo.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do artigo 55.

### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

- “1) Quais são os produtos cujos créditos de ICMS foram glosados pelos autores do lançamento ora impugnado? Queira listá-los, indicando as respectivas utilidades ou funções.
- 2) Tais produtos são insumos industriais ou produtos intermediários? Por quê?

3) Em que fase de industrialização se aplica cada produto? Tais produtos são consumidos no processo industrial?

4) Tais produtos têm influência ou aplicação em relação a cervejas, refrigerantes e chopes? Têm influência ou aplicação em relação a embalagens, vasilhames, garrafas, tubulações, instalações e equipamentos de produção?

5) Tais produtos têm importância fundamental na higiene (aspepsia, esterilização, desinfecção) e na qualidade (pureza e não-contaminação) do produto final?

6) Queira descrever o processo de produção da impugnante, indicando os produtos intermediários empregados em cada fase dele.

7) Queira descrever o processo de limpeza, higienização e desinfecção das garrafas, e dos demais vasilhames, indicando os produtos intermediários nele empregados.

8) As ótimas condições de aspepsia, higiene, esterilização e desinfecção do produto final, das instalações fabris, dos equipamentos e das embalagens (vasilhames) são indispensáveis à obtenção do produto final em qualidade tal que o torne o próprio ao consumo e a apresentação? O produto final seria potável, sem uma ótima e rigorosa higienização?

9) O tratamento da água é necessário à obtenção de refrigerantes, cervejas e chopes de boa qualidade?

10) Os produtos intermediários relacionados na resposta ao quesito 1 são indispensáveis ao processo de fabricação? Por quê?

11) A impugnante está sujeita às exigências e à fiscalização do Ministério da Agricultura, do Ministério da Saúde, dos órgãos de fiscalização sanitária (Saúde Pública) municipal e estadual, do INMETRO e de outros? Por quê? Para quê? Seus produtos, equipamentos e instalações devem ser inspecionados quanto à higiene, à qualidade, à classificação e a eventuais riscos de consumo?

12) O tratamento de caldeiras, dutos, compressores, água etc. é essencial à obtenção do produto industrial final? Por quê?

13) As esteiras rolantes necessitam de lubrificantes? Por quê? Em que quantidades? Tais lubrificantes têm uso contínuo no processo industrial? Esses lubrificantes se consomem em tal processo? Devem ser renovados constante ou continuamente?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

14) Quais os insumos usados em limpeza, lavagem, esterilização e desinfecção de garrafas, vasilhames, instalações, recipientes (metálicos ou não - inclusive tanques) e tubulações?

15) As instalações, os produtos finais e os equipamentos da impugnante se apresentam em boas condições de higiene? Tais condições são indispensáveis ao ramo de atividade e aos produtos finais da impugnante?

16) Gentileza informar se os bens cujo crédito se originou estão devidamente escriturados nos livros fiscais competentes, como. pertencentes ao ativo fixo da autuada.

17) Quais são os materiais que seriam ou poderiam ser considerados como alheios à empresa impugnante? Gentileza descrever cada um e a respectiva utilidade.

18) Queiram os experts apresentar outros esclarecimentos que julgarem necessários ao esclarecimento da questão.

19) Pede, por fim, que todas as respostas sejam devidamente fundamentadas.”

Segundo a doutrina *“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

“Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na autuação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “*Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo*”, TJMG)” assegurado nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

No caso em tela, o pleito formulado mostra-se totalmente desnecessário, porquanto os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao Julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal atinente à matéria.

Com efeito, as planilhas elaboradas pela Fiscalização (fls. 13/46 retificações às fls. 1.349/1.365 e 1.337/1.348, respectivamente), constando a descrição, a utilização e a classificação dos produtos, bem como a documentação anexada em grande quantidade às fls. 73/736, identificam perfeitamente a origem dos valores dos créditos estornados na escrita fiscal da Impugnante.

Vale destacar que os critérios adotados para se proceder aos estornos de créditos tomaram por base as informações sobre a destinação de todos os bens de uso, consumo e alheios, prestadas pela própria Contribuinte no "CD" juntado à fl. 50 (Anexo 4 - Planilha referente à utilização dos materiais constantes nos documentos fiscais), assim também, com fundamento no Relatório (Anexo 5 - fls. 51/54) emitido após visita técnica realizada às instalações industriais da Impugnante.

Efetivamente, as planilhas anexadas aos autos possibilitam a aplicação ao caso concreto do tratamento legal, de modo a verificar o enquadramento ou não dos produtos em questão nas disposições contidas na Instrução Normativa SLT n.º 01/86, a qual trata do conceito de produto intermediário, para efeito de crédito de ICMS, bem como nas disposições contidas na Instrução Normativa SLT n.º 01/98, editada com a finalidade de dirimir dúvidas no que diz respeito à definição de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Além do mais, o que a Impugnante pretende ver provado confunde-se com o próprio mérito do lançamento, ou seja, a classificação ou não dos produtos como sendo de uso e consumo e alheios à atividade da empresa.

Some-se a todo o exposto a providência determinada pela Câmara de Julgamento que também trouxe aos autos esclarecimentos sobre a matéria tratada nos autos.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é suprível por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

### **Da Preliminar**

A Impugnante sustenta ainda em preliminar que a vedação ao crédito expressa no art. 70 do atual Regulamento do ICMS, não é aplicável a todo o período fiscalizado, o que levaria a nulidade parcial do lançamento, no que pertine aos fatos geradores ocorridos entre 2001 e 2002.

Contudo, a Impugnante equivocou-se quanto ao fato de ter a Fiscalização se restringido a citar dispositivos do atual Regulamento do ICMS.

Todos os dispositivos legais e regulamentares citados no Auto de Infração se encontravam plenamente vigentes à época dos fatos geradores e respaldam as exigências fiscais relativas a todo o período fiscalizado, conforme consta nos campos próprios do Auto de Infração (fls. 06/07).

Foram citados pelo Fisco, de forma expressa, dispositivos da Lei n.º 6.763/75, da Instrução Normativa n.º 01/98 e diversos artigos do Regulamento de 2002 aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, dentre eles o art. 70 e seus incisos, que ampara a glosa dos créditos efetuada na presente autuação. Veja-se que não poderia ser diferente, pois o feito fiscal se restringe tão somente ao exercício de 2004.

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Também inexistente superposição de períodos ou cobrança em duplicidade. O PTA 01.000161151.53, citado como exemplo, pertence a outro estabelecimento da Impugnante, localizado no município de Juatuba e, portanto, nada tem a ver com a presente autuação.

### **Do Mérito**

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 17 de dezembro de 2004, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao exercício de 2004. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2010.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18 de dezembro de 2009 (fl. 07), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a argüição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Assim, conforme apresentado no Anexo I (fl. 14/33), a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco se restringiu aos produtos:

- 1) materiais utilizados para assepsia – classificados como materiais de uso e consumo os materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.);
- 2) materiais utilizados para merchandising – classificados como material de uso e consumo produtos de marketing tais como: camisetas, faixa, banner, squeeze, etc. e como bens alheios a atividade do estabelecimento os conjuntos de mesa e cadeiras e outros adquiridos também com a finalidade de marketing;
- 3) materiais utilizados na linha marginal de produção – classificados como material de uso e consumo os produtos: óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros;
- 4) materiais utilizados na manutenção – classificados como materiais de uso e consumo os produtos como óleo lubrificante, graxa, etc.;
- 5) materiais utilizados na armazenagem – classificados como materiais de uso e consumo o gás GPL utilizados nas empilhadeiras;
- 6) materiais utilizados em vendas – classificados como material de uso e consumo a gasolina para veículos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7) materiais utilizados para acondicionamento dos produtos - classificados como ativo permanente os palhets;

8) materiais utilizados na produção – classificados como ativo permanente uma etiquetadora.

Versa, ainda, a autuação sobre a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais dos referidos materiais e de bens para o ativo permanente .

O PTA encontra-se instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 02 - Comunicado de Prorrogação fl. 03) e o Auto de Infração (fls. 06/07), este acompanhado pelos demais documentos que embasam a autuação, assim identificados:

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM - fls. 08 (Retificado à fl. 1.377);

- Relatório Fiscal de fls. 09/12, no qual a Fiscalização descreve o procedimento que resultou na detecção das irregularidades cometidas pela Contribuinte, indicando os dispositivos legais relativos às infringências e respectivas penalidades aplicadas, bem como, demonstrando os valores totais do crédito tributário exigido;

- Anexo 1 (Retificado às fls. 1.349/1.365) - Planilhas "Estorno de Créditos de Uso e/ou Consumo e Bens Alheios à Atividade";

- Anexo 2 (Retificado às fls. 1.337/1.348 e repetido às fls., 1.366/1.375) - Planilhas "Cálculo do Diferencial de Alíquota não Recolhido"; referidas planilhas estão anexadas também às fls. 1.366/1.375;

- Anexo 3 (Retificado às fls. 1.376) - "Demonstrativo do Crédito Tributário";

- Anexo 4, de fls. 49/50 - "CD" contendo planilhas com as respostas fornecidas pela Autuada, relativamente à utilização dos materiais discriminados nos documentos fiscais;

- Anexo 5, de fls. 51/54 - Relatório da visita realizada às instalações da Contribuinte, para conhecimento do processo produtivo;

- Anexo 6, de fls. 55/69 - Relatório detalhado do diferencial de alíquota recolhido pela Contribuinte;

- Anexo 7, de fls. 70/72 - Cópias das Intimações encaminhadas à Contribuinte;

- Anexo 8, de fls. 73/736 - Cópias das notas fiscais de aquisição;

- Anexo 9, de fls. 737/1.144 - Cópias de páginas do livro Registro de Entradas - exercício 2004;

- Anexo 10, de fls. 1.145/1.146 - Conta Corrente Fiscal - exercício 2004.

Os créditos indevidamente apropriados e as parcelas das diferenças de alíquotas apuradas encontram-se indicados, respectivamente, nas planilhas que compõem o Anexo 1 - "ESTORNO DE CRÉDITOS DE USO E/OU CONSUMO E

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BENS ALHEIOS À ATIVIDADE" (retificação às fls. 1.349/1.365) e Anexo 2 - "CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO RECOLHIDO" (fls. 34/46 - retificação às fls. 1.337/1.348), contendo, entre outras informações, a descrição dos produtos feita pela Contribuinte, a utilização e classificação identificadas pelo Fisco, bem como a parcela do imposto indevidamente apropriada e aquela não recolhida.

O crédito tributário original formalizado, acha-se demonstrado no Anexo 3 - RESUMO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (fls. 47/48), tendo sido posteriormente retificado pelo Fisco (fls. 1.337/1.378), em face da seguinte motivação:

- a Impugnante reconheceu e recolheu parte das exigências referentes a itens classificados como de uso e consumo, ativo permanente e alheio à atividade, tais como: aparelhos de TV, luminoso, home theater, bando antártica, conforme Documento de Arrecadação Estadual anexado à fl. 1.281 e planilha acostada às fls. 1.315/1.316. Em relação às planilhas juntadas às fls. 1.282/1.283, as mesmas se referem a outra autuação (PTA. 01.000163974.85);

- Relativamente às Notas Fiscais n.ºs 50939 e 50940 (relacionadas à fl. 46), explica a Fiscalização que havia cobrado o diferencial de 6% (seis por cento), sem levar em conta o pagamento efetuado pela Contribuinte. No novo demonstrativo (fls. 1.348 e 1.375), as referidas notas fiscais tiveram seus valores integralmente excluídos.

Repita-se, pela importância, que no lançamento ora em exame, não se faz materializada a ocorrência de superposição de períodos ou cobrança em duplicidade em relação ao PTA. n.º 01.000161151.53, como cogitado pela Demandante à fl. 1.152. De fato, o PTA. citado como exemplo diz respeito a outro estabelecimento da Impugnante, localizado em Juatuba – Minas Gerais.

De igual modo, não houve nenhum estorno referente ao aproveitamento de créditos de conhecimento rodoviário de cargas, como mencionado pela Contribuinte à fl. 1.167.

Delineadas as informações gerais acerca do presente feito, passa-se à análise das infrações constatadas, destacando que o cerne da questão que se coloca consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de crédito, ou seja, uso e/ou consumo e finalidade alheia à atividade do estabelecimento, como imputado pelo Fisco, ou intermediário, como pretendido pela Contribuinte.

Neste ponto, faz-se apropriado destacar que os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos foram objeto de estorno e exigência do diferencial de alíquota, assentou-se na descrição do material, sua função e indicação do setor onde é utilizado, fornecidas pela própria Impugnante nas planilhas contidas no "CD" anexado à fl. 50, bem como na discriminação inserta nas notas fiscais de aquisição, estas anexadas por cópias às fls. 74/736, além de visita técnica realizada ao estabelecimento da Contribuinte.

Desse modo, identificou-se os seguintes tipos de bens/mercadorias que motivaram a glosa dos créditos (a título de exemplo): materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.); materiais utilizados para merchandising (camisetas, faixa, banner, squeeze, etc.); bens alheios a atividade do estabelecimento (conjuntos de mesas e cadeiras, etc.); materiais utilizados na linha marginal de produção (óleo combustível e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros); materiais utilizados na manutenção (óleo lubrificante, graxa, etc.); materiais utilizados na armazenagem (gás GPL utilizado nas empilhadeiras); gasolina para veículos utilizados pelo setor de vendas; copos; apliques; bolachas; porta guardanapo; tinta; displays; balde de gelo; tiara, etc.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 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.

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Na esteira da Lei Complementar n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, 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 permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º 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:

.....  
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;

.....  
X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É exatamente neste conceito que se inserem vários produtos cujo crédito foi objeto de estorno neste processo, como o gás liquefeito de petróleo e aqueles utilizados para limpeza e assepsia de garrafas.

Contudo, vários outros produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual, 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 citada 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 da maior parte dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se, nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa nº SLT 01/86 estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

A decisão do Tribunal de Justiça nos Embargos Infringentes na Apelação Cível 20.184/4 de 22 de agosto de 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.”

O entendimento da Impugnante com relação ao amplo aproveitamento do crédito de ICMS, em respeito ao princípio da não cumulatividade não encontra respaldo legal, sendo correto o trabalho fiscal que determina os estornos com fundamento no art. 70, inciso III do RICMS/02, que se respalda no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, acima transcritos.

Entretanto, cabe discutir se todos os itens estornados pelo trabalho fiscal se enquadram como material de uso e consumo, ou, se de outra forma, podem ser considerados como insumo ou produtos intermediários.

Pelas informações contidas nos autos, alguns produtos se amoldam à conceituação de produto intermediário, em face da função exercida no processo produtivo, devendo-se excluir as exigências fiscais a eles relativas.

Assim, em relação o óleo diesel e os materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas, deve-se excluir as exigências.

Via de regra, os produtos utilizados na profilaxia, limpeza e assepsia não são considerados produtos intermediários, conforme reiteradas decisões deste Conselho, referendadas pelo Poder Judiciário.

Diferentemente, no entanto, quanto aos produtos utilizados no tratamento das garrafas, tidas como embalagens das cervejas e refrigerantes, bem como nos barris para chope, conforme já decidiu este Conselho no Acórdão 892/89/CS e mais recentemente os de nºs 19.088/09/1ª e 19.054/09/3ª, dentre outros, tais produtos são considerados intermediários, uma vez que o processo de industrialização da Impugnante se completa com o engarrafamento de seus produtos, devendo ser excluídas as exigências relativas a tais produtos.

O processo produtivo da Impugnante, conforme demonstrado nos documentos anexados aos autos, apenas encerra-se com a saída da mercadoria de seu estabelecimento industrial.

Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o gás liquefeito de petróleo está inserido no processo produtivo, tal qual qualquer outro combustível utilizado nas máquinas e equipamentos, ou seja, como agente capaz de propiciar o funcionamento de um equipamento que está em contato imediato e direto com o produto.

Nesta condição, o gás liquefeito de petróleo utilizado nas empilhadeiras, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso de sua industrialização, sendo, assim, passível de creditamento pela Impugnante em sua escrita fiscal.

No tocante à exigência de diferença de alíquota, nas aquisições de material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento em operações interestaduais, o procedimento do Fisco está respaldado em preceitos contidos na legislação tributária mineira, a saber: art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei n.º 6.763/75, a seguir transcritos:

Art. 5º - .....

§ 1º - o imposto incide sobre:

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

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 -

.....  
§ 2º na hipótese de operação ou 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 houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

Vale anotar que a Contribuinte cuidou de recolher o diferencial de alíquota referente às aquisições que realizou, porém tal procedimento não abrangeu a totalidade dos itens classificados como material de uso e consumo e/ou ativo permanente, conforme demonstrado nas planilhas discriminativas do diferencial (Anexo 6 - fls. 55/69).

Registre-se, também, que a Impugnante trouxe aos autos, às fls. 1.281 e 1.315/1.316, comprovante de recolhimento e planilhas correspondentes à parte das exigências reconhecidas como devidas. O Fisco, então, providenciou a reformulação do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Crédito Tributário, demonstrando os novos valores na documentação de fls. 1.337/1.377.

Assim, em se caracterizando os produtos como material de uso e consumo, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Entretanto, conforme análise proferida em relação ao estorno dos créditos apropriados pela Defendente, as exigências devem ser decotadas na hipótese de aquisições interestaduais dos produtos excluídos acima.

As assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, não merecem acolhida, haja vista que não compete ao Órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I, do RPTA/MG, que assim dispõe:

Art. 110- Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

....."

Relativamente à alegação de que não existe no Anexo I qualquer material que possa ser considerado alheio a atividade do estabelecimento (fl. 1.169), esclarece o Fisco que os bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento são mesas, cadeiras, aparelhos de TV, entre outros, adquiridos com a finalidade de serem utilizados em função de marketing nos pontos de venda dos clientes da Autuada.

Em seus embates, a Demandante também discorda do valor das multas aplicadas, imputando-as confiscatórias e, portanto, contrárias a princípios constitucionais. Da mesma forma, ataca o emprego da Taxa Selic, a título de juros moratórios, sob crítica de que os mesmos não se aplicariam aos créditos tributários.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida também encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria Ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....  
§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução n.º 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a Taxa Selic como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução n.º 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros". (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco às fls. 1337/1376 e excluindo ainda as exigências relativas a óleo diesel e a materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), que apenas acatavam a reformulação efetuada pelo Fisco. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 12 de novembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**

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

---

Acórdão:	18.996/10/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163264-48	
Impugnação:	40.010126431-73	
Impugnante:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.03-89	
Proc. S. Passivo:	Peter de Moraes Rossi/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Como se verifica no voto vencedor, o presente lançamento foi julgado parcialmente procedente, considerando a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco às fls. 1.337/1.376 e excluindo ainda as exigências relativas a óleo diesel e a materiais utilizados na limpeza e assepsia de garrafas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e este Conselheiro, que apenas acatavam a reformulação efetuada pelo Fisco.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Os fundamentos expostos no bem fundamentado primeiro Parecer da Assessoria do CC/MG, de fls. 1.388/1.404, foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Voto.

Do Parecer de fls. 1.388/1.404, transcreve-se:

“No que tange ao mérito propriamente dito, refere-se o presente contencioso à falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos do imposto, uma vez que provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo ou utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento. Versa, ainda, a autuação sobre a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais dos referidos materiais e de bens para o ativo permanente.

O PTA. encontra-se instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 02 - Comunicado de Prorrogação às fls. 03) e o Auto de Infração (fls. 06/07), este acompanhado pelos demais documentos que embasam a autuação, assim identificados:

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM – fls. 08 (Retificado às fls. 1.377);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Relatório Fiscal de fls. 09/12, no qual a Fiscalização descreve o procedimento que resultou na detecção das irregularidades cometidas pela Contribuinte, indicando os dispositivos legais relativos às infringências e respectivas penalidades aplicadas, bem como, demonstrando os valores totais do crédito tributário exigido.

- Anexo 1, de fls. 13/33 (Retificado às fls. 1.349/1.365) – Planilhas “Estorno de Créditos de Uso e/ou Consumo e Bens Alheios à Atividade”;

- Anexo 2, de fls. 34/46 (Retificado às fls. 1.337/1.348 e repetido às fls. 1.366/1.375) – Planilhas “Cálculo do Diferencial de Alíquota não Recolhido”; referidas planilhas estão anexadas também às fls. 1.366/1.375

- Anexo 3, de fls. 47/48 (Retificado às fls. 1.376) – “Demonstrativo do Crédito Tributário”;

- Anexo 4, de fls. 49/50 - “CD” contendo planilhas com as respostas fornecidas pela Autuada, relativamente à utilização dos materiais discriminados nos documentos fiscais;

- Anexo 5, de fls. 51/54 – Relatório da visita realizada às instalações da Contribuinte, para conhecimento do processo produtivo;

- Anexo 6, de fls. 55/69 – Relatório detalhado do diferencial de alíquota recolhido pela Contribuinte;

- Anexo 7, de fls. 70/72 – Cópias das Intimações encaminhadas à Contribuinte;

- Anexo 8, de fls. 73/736 – Cópias das notas fiscais de aquisição dos materiais;

- Anexo 9, de fls. 737/1.144 – Cópias de páginas do livro Registro de Entradas – exercício 2004;

- Anexo 10, de fls. 1.145/1.146 – Conta Corrente Fiscal – exercício 2004.

Os créditos indevidamente apropriados e as parcelas das diferenças de alíquotas apuradas encontram-se indicados, respectivamente, nas planilhas que compõem o Anexo 1 – “ESTORNO DE CRÉDITOS DE USO E/OU CONSUMO E BENS ALHEIOS À ATIVIDADE” (fls. 13/33 – retificação às fls. 1.349/1.365) e Anexo 2 – “CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO RECOLHIDO” (fls. 34/46 – retificação às fls. 1.337/1.348), contendo, entre outras informações, a descrição dos produtos feita pela Contribuinte, a utilização e classificação identificadas pelo Fisco, bem como a parcela do imposto indevidamente apropriada e aquela não recolhida.

(...)

Delineadas as informações gerais acerca do presente feito, passa-se à análise das infrações constatadas, destacando que o cerne da questão que se coloca consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de crédito, ou seja, uso e/ou consumo e finalidade alheia à atividade do estabelecimento, como imputado pelo Fisco, ou intermediário, como pretendido pela Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto, faz-se apropriado destacar que os critérios adotados para definição das mercadorias/produtos, cujos créditos foram objeto de estorno e exigência do diferencial de alíquota, assentou-se na descrição do material, sua função e indicação do setor onde é utilizado, fornecidas pela própria Autuada nas planilhas contidas no “CD” anexado às fls. 50 (juntadas em parte a este parecer para efeito de visualização e amostragem), bem como na discriminação inserta nas notas fiscais de aquisição, estas anexadas por cópias às fls. 74 a 736, além de visita técnica realizada ao estabelecimento da Contribuinte.

Desse modo, identificou-se os seguintes tipos de bens/mercadorias que motivaram a glosa dos créditos (a título de exemplo): materiais de limpeza (detergente, soda, sanitizante, etc.); materiais utilizados para merchandising (camisetas, faixa, banner, squeeze, etc.); bens alheios a atividade do estabelecimento (conjuntos de mesas e cadeiras, etc.); materiais utilizados na linha marginal de produção (óleo combustível e catalisador utilizados na caldeira, filtros e outros); materiais utilizados na manutenção (óleo lubrificante, graxa, etc.); materiais utilizados na armazenagem (gás GPL utilizado nas empilhadeiras); gasolina para veículos utilizados pelo setor de vendas; copos; apliques; bolachas; porta guardanapo; tinta; displays; balde de gelo; tiara, etc.

Resta evidenciado que tais materiais foram destinados ao consumo do estabelecimento, caracterizando-se, também, como alheios à sua atividade principal. O procedimento do Fisco encontra-se, então, respaldado pelo ordenamento legal atinente à matéria expresso nos seguintes dispositivos: Lei Complementar n.º 87/96, art. 20, § 1º e art. 21, inc. III; Lei n.º 6.763/75, art. 31, inc. III; RICMS/02, art. 66, inc. X, art. 70, incs. III e XIII e art. 71, inc. III; e Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98, art. 1º, inc. II, alínea “c”.

Cabe ainda acrescentar que os produtos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT n.º 01/86, segundo a qual, para que um produto possa ser classificado como intermediário, é necessário que ele seja consumido imediatamente e integralmente (exaurimento total), que seja essencial à obtenção de novo produto e no caso de parte ou peça de máquina, aparelho ou equipamento, aquele que cumulativamente, seja empregado em contato físico com o produto que se industrializa, perca suas dimensões ou características originais e que exija substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento. 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.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuinte n.º 128/2000, abaixo reproduzida em parte, especialmente no que se refere aos materiais químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000

RESPOSTA:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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...”. (GRIFOU-SE).

Em sua manifestação, o Fisco menciona e transcreve decisões do TJ/MG sobre matéria idêntica à ora em apreço, com o mesmo entendimento exposto acima (fls. 1.325/1.329).

Sendo assim, os materiais/mercadorias em comento, objeto do estorno de crédito do imposto, caracterizam-se como materiais de uso e consumo e alheios à atividade do estabelecimento, sendo certo que somente darão direito ao crédito a partir de 1.º de janeiro de 2011. Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no inc. II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inc. XXVI do art. 55 da mesma Lei.”

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente, considerando a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco às fls. 1.337/1.376.

**Sala das Sessões, 12 de novembro de 2010.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**